

UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

ÉTUDE DE DROIT FISCAL
SUR LA
CESSION ONÉREUSE
DE
PART D'INTÉRÊT

Thèse pour le Doctorat économique

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE

Le Mercredi 24 Avril 1912, à 1 heure 1/2

PAR

MAX RICHIER

DOCTEUR EN DROIT (SCIENCES JURIDIQUES)

LAURÉAT DE LA FACULTÉ DE DROIT DE PARIS

Président : M. WAHL, professeur.

Suffragants $\left\{ \begin{array}{l} \text{M. BERTHÉLEMY, professeur.} \\ \text{M. JÈZE, agrégé} \end{array} \right.$

LIBRAIRIE

DE LA SOCIÉTÉ DU

RECUEIL SIREY

L. LAROSE & L. TENIN, Directeurs

22 Rue Soufflot, PARIS-5^e

—
1912



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41549928_0031

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les thèses ;
ces opinions doivent être considérées comme propres
à leurs auteurs.

UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

ÉTUDE DE DROIT FISCAL
SUR LA
CESSION ONÉREUSE
DE
PART D'INTÉRÊT

Thèse pour le Doctorat économique

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE

Le Mercredi 24 Avril 1912, à 1 heure 1/2

PAR

MAX RICHIER

DOCTEUR EN DROIT (SCIENCES JURIDIQUES)

LAURÉAT DE LA FACULTÉ DE DROIT DE PARIS



Président : M. WAHL, professeur

Suffragants { M. BERTHÉLEMY, professeur.
 { M. JÈZE, agrégé

LIBRAIRIE

DE LA SOCIÉTÉ DU

RECUEIL SIREY

L. LAROSE & L. TENIN, Directeurs

22 Rue Soufflot, PARIS-5^e

—
1912

ÉTUDE DE DROIT FISCAL

SUR LA

CESSION ONÉREUSE DE PART D'INTÉRÊT

INTRODUCTION

Quoique souvent présentée comme quelque chose d'anormal, d'exceptionnel, la cession de part d'intérêt n'en est pas moins pratiquement une opération relativement fréquente. Il suffit pour s'en convaincre de feuilleter un recueil de jurisprudence et de voir le nombre de procès que provoquent ces transmissions. La plupart du temps d'ailleurs, les questions agitées devant les tribunaux ne sont pas des questions de droit commercial pur. Certes, sur ce dernier terrain, on a pu voir surgir maintes difficultés, mais c'est surtout dans le domaine du droit fiscal que la cession de part a soulevé les problèmes les plus délicats. Sur des questions fondamentales comme celle de la taxe même frappant l'opération, la ju-

risprudence pendant près d'un siècle a donné des solutions contradictoires. On ne peut même dire que celles qui prévalent aujourd'hui seront consacrées demain et nous ne faisons pas état en exprimant ce doute de l'éventualité de réformes législatives. Étant donné et la fréquence pratique de la cession de part et les difficultés qu'elle soulève en droit fiscal, il nous a semblé que, même restreinte à ce dernier point de vue, une étude de l'opération pouvait présenter quelque intérêt. Aussi bien en droit commercial pur, les controverses sont-elles à peu près éteintes aujourd'hui. Encore est-il nécessaire pour rendre intelligible la théorie fiscale de la cession de part d'intérêt, de rappeler brièvement les traits caractéristiques de l'opération, de donner quelques détails et sur la part d'intérêt considérée en elle-même et sur les éléments de forme ou de fond de l'acte de cession.

§ I. — LA PART D'INTÉRÊT CONSIDÉRÉE EN ELLE-MÊME

Considérée d'une manière externe et en faisant abstraction pour le moment de la question si délicate du *criterium* qui la distingue de l'action, la part d'intérêt est l'*ensemble* des droits ou charges qu'un associé acquiert en échange de son apport par le seul fait de son entrée dans une société autre qu'une société

de capitaux ou en participation. Cette définition provisoire demande quelques explications. Toute rudimentaire qu'elle soit en effet, son exactitude rigoureuse pourrait paraître contestable.

Pour ne pas encombrer cette étude de droit fiscal de controverses se rattachant au droit commercial pur, nous partons de ce principe que — sauf les participations — toute société implique un patrimoine collectif, un patrimoine autonome distinct du patrimoine individuel de l'associé. Que ce patrimoine ait pour titulaire l'ensemble des associés considérés collectivement, un être réel doué d'une volonté propre, résultante de la fusion des volontés individuelles des membres du groupe, un être fictif tirant de la loi seule son individualité juridique; voilà des problèmes que nous croyons pouvoir éluder. Nous ne nous inquiéterons pas davantage de la question de savoir si l'autonomie patrimoniale des biens sociaux est quelque chose de bien réel ou si, comme on l'a soutenu, ce phénomène même n'est qu'apparent, doit s'interpréter autrement et se ramène au fond des choses à l'efficacité juridique *erga omnes* du contrat de société. En un mot, nous laissons de côté toute discussion portant sur la nature de la personnalité morale, nous prenons comme base de nos raisonnements postérieurs, ce qu'on pourrait appeler la vérité moyenne, c'est-à-dire l'existence d'un patrimoine social indépendant du patrimoine individuel des associés, abs-

traction faite de la question des titulaires de ce patrimoine collectif.

Or, cela posé, l'entrée d'une personne en société implique deux choses : 1^o transmission du patrimoine individuel de l'associé au patrimoine social d'une certaine valeur, c'est l'apport 2^o comme contre-partie de cette transmission, entrée dans le patrimoine individuel de l'associé d'un certain nombre de droits ou charges qui le relieront à la société personnifiée et qui, considérés collectivement, constituent la part sociale : intérêt ou action.

Les éléments sont d'ordre très variable. On peut les ramener aux suivants. Droit de participer aux bénéfices réalisés par la société dans la mesure et d'après les règles prévues par les statuts ou les dispositions supplétives du Code civil. C'est l'élément fondamental de la part d'associé. Droit d'intervenir d'une manière plus ou moins directe dans la gestion du patrimoine collectif (surveillance, contrôle, gestion directe). Droit de co-propriété sur le reliquat d'actif de la société dissoute et par conséquent de figurer au partage qui suivra la liquidation. Pour les associés en nom ou civils enfin, obligation de contribuer à l'extinction du passif social, même au delà de la mise.

Malgré la diversité, le caractère disparate de ces éléments tantôt actifs, tantôt passifs, tantôt réels, tantôt personnels, il était naturel que l'on prît de bonne heure l'habitude de les considérer d'ensemble,

comme formant un *loul* puisque ce sont eux qui, tous ensemble, constituent les traits caractéristiques de la condition d'associé, établissent, pourrait-on dire, son statut personnel au regard de la société et des tiers. Et une telle manière de voir devait surtout s'imposer du jour où, pour certaines parts, la circulation incessante, les transmissions successives de mains en mains devinrent un état normal, du jour où, à côté des sociétés traditionnelles fondées sur l'*in-luilus personæ*, se constituèrent des sociétés de capitaux dont les membres se renouvellent sans cesse. Il ne pouvait être question en effet de transférer séparément, un à un, les éléments divers composant la part. Pour certains (éléments passifs), les modes de transmission eussent fait défaut et, de toutes façons, la décomposition en une série d'opérations indépendantes d'une opération que les parties veulent une et indivisible aurait déformé inutilement la volonté de ces dernières. De là, la nécessité de faire de la part sociale une sorte d'universalité juridique, un tout susceptible de transmission par opération unitaire, de ramener cette part à une valeur patrimoniale ordinaire, droit réel ou créance.

Seulement, cela soulève un problème logique d'apparence insoluble. Comment fondre, réduire à l'unité des éléments aussi disparates que ceux composant la part sociale? Quelle nature juridique attribuer à l'unité si on arrive à la constituer, quelle place lui

donner dans la classification usuelle des valeurs patrimoniales? Ne gardera-t-elle pas toujours un caractère *sui generis*, rendant cette mise en place impossible? Sans prétendre aborder le fond de ces questions, nous nous bornerons à indiquer comment on les a pratiquement résolues.

En ce qui concerne tout d'abord la présence dans la part sociale, au moins dans certaines d'entre elles (associé en nom, associé civil) d'éléments actifs et d'éléments passifs, de droits et de charges, on a considéré non sans raison que la charge était l'accessoire du droit, que par conséquent pour la détermination de la nature juridique à assigner à la part le droit seul devait être envisagé à l'exclusion de la charge. Si le caractère accessoire de l'élément passif est bien démontré, la manière de voir précédente est parfaitement légitime. L'accessoire suit le principal, s'incorpore à lui sans réagir sur son essence juridique. C'est ainsi que des garanties particulières, des sûretés constituant parfois des droits réels, passent avec une créance de mains en mains, forment avec elle un tout sans que ce tout cesse d'être créance. Abstraire l'accessoire est donc un procédé courant de raisonnement juridique en soi absolument inattaquable. Reste à savoir s'il est bien appliqué dans la situation particulière qui nous occupe. Cela ne fait pas de doute si l'on considère l'état psychologique des parties. Pour elles, la part sociale constitue certainement une

valeur patrimoniale positive. Quand une société se crée, on n'a pas autre chose en vue que les bénéfices; les pertes sont considérées comme d'improbables éventualités non pas un risque particulier, mais ce risque commun qui pèse sur tous les hommes, toutes les entreprises humaines. D'ailleurs, l'idée de risque, l'idée de charges éventuelles n'est-elle pas liée plus souvent qu'on ne le croit à l'idée de droit, n'en forme-t-elle pas fréquemment un accessoire insoupçonné? Quand on vend un fonds de commerce celui-ci représente toujours pour les parties une valeur positive, mais l'acquéreur n'assume-t-il pas en même temps des charges éventuelles fort lourdes, comme le cessionnaire d'une part d'associé en nom ne risque-t-il pas la faillite à la suite d'événements fortuits qu'il ne prévoit pas? Toutes ces possibilités lui sont cependant transmises avec le principal, avec le fonds lui-même.

On peut aller plus loin. Quoi de plus actif comme valeur patrimoniale que le droit de propriété? Le propriétaire est cependant tenu comme tel de certaines obligations légales et dans la doctrine, la jurisprudence même, une théorie ne gagne-t-elle pas chaque jour du terrain selon laquelle un propriétaire d'une chose autre qu'un animal ou un bâtiment est responsable en sa qualité de propriétaire et, abstraction faite de toute idée de faute, des dommages que sa chose cause à autrui. Comme le remarque M. Pla-

niol (1), « la propriété n'est plus alors un pur profit (c'est-à-dire un élément actif du patrimoine) elle impose à son titulaire un risque permanent, l'obligation de réparer le dommage qu'une chose peut causer ». Ces quelques considérations montrent que c'est à bon droit qu'on considère la part sociale comme valeur positive, malgré les charges éventuelles qu'elle tient en puissance.

Valeur positive du patrimoine, c'est bien. Encore hésite-t-on pour attribuer à cette valeur une étiquette juridique précise. Le droit aux bénéfices ayant pour objet une somme d'argent est certainement un droit de créance; mais le droit de figurer au partage du fonds social, après dissolution et extinction du passif, implique droit de co propriété, donc droit réel. Comment résoudre l'antinomie? Dire que la part sociale est un droit *sui generis* n'explique rien du tout. Aujourd'hui, tout le monde est à peu près d'accord tant en doctrine qu'en jurisprudence pour faire prédominer l'élément créance sur l'élément droit réel, pour décider que la part prise comme tout juridique, est une créance (2). L'explication théorique varie suivant les auteurs. Les uns font encore intervenir ici l'idée de principal et d'accessoire « les prestations diverses contenues dans le droit de l'associé, nécessairement mobilières (bénéfices à recueillir, concours aux déli-

1) Planiol : *Traité élémentaire de droit civil*.

(2) Lyon-Caen et Renaut ; *Traité de droit commercial*. 4^e éd.

bérations, etc.) sont si importantes que le droit de propriété s'y subordonne et devient mobilier comme elles. La part sociale, pour être traitée comme meuble, a été considérée non par rapport au droit du titulaire sur le capital (*jus in re*), mais par rapport à la créance qu'il a contre ses coassociés (*jus ad personam*) (1). Les autres se fondent sur ce fait qu'en raison de la personnalité de la société les deux droits ne coexistent pas, le droit réel ne prend naissance qu'après dissolution. « En entrant dans la société, écrit M. Pic (2), l'associé transfère à celle-ci la pleine propriété des biens compris dans son apport et acquiert en contre-échange une créance de valeur égale, qui lui confère le droit de prendre part aux répartitions de bénéfices, aux assemblées, etc.... Lorsque la société se dissout, une nouvelle transformation s'opère dans la nature du droit de l'associé : la personnalité sociale s'évanouissant, les associés deviennent aux lieu et place de la société disparue, co-propriétaires de l'actif, et leur créance s'éteint *ipso facto* pour faire place de nouveau à un *jus in re*.

Au demeurant, les considérations précédentes sont plutôt présentées pour satisfaire un besoin de logique, pour dégager un concept théoriquement satisfaisant de la part sociale, que pour réaliser certains

(1) Thaller : *Traité élémentaire de droit commercial*, 4^e éd., n° 284.

(2) Pic : *Des sociétés commerciales*, t. I, n° 223. *Du traité général de droit commercial*, publié sous la direction de M. Thaller.

résultats pratiques. Sur le terrain du droit positif, l'art. 529, C. civ., permet d'englober dans une formule unique les droits divers résultant de la condition d'associé, de faire de ces droits un tout homogène auquel on donnera l'étiquette créance. — A défaut de justification logique, on aurait toujours la justification légale — Sans doute, l'art. 529 se borne à déclarer *meubles* « les actions ou intérêts... encore que des immeubles dépendant de ces entreprises appartiennent aux compagnies ». Mais ce caractère mobilier de la part une fois admis, son caractère de créance s'ensuit nécessairement. Pour dire que la part constitue un droit réel, il faut en effet maintenir pendant la durée de la société la co-propriété des associés sur les biens sociaux, dès lors ce droit de propriété est immobilier en tant que portant sur des immeubles, si des immeubles figurent parmi les biens sociaux. Le droit de copropriété écarté, et l'art. 529 impose cette solution, reste seulement le droit aux bénéfices, droit mobilier mais aussi droit de créance, puisqu'ayant pour objet une somme d'argent. En d'autres termes, l'art. 529 suppose que pendant la durée de la société la propriété des biens sociaux repose sur une autre tête que celles des associés, elle a pour titulaire l'être moral.

Seulement, et cela résulte aussi des développements précédents, l'homogénéité de la part, la fusion de ses éléments divers en une unité qualifiée créance, tout

cela suppose la personnalité de la société. Supprimons la personnalité et nous n'avons plus devant nous qu'une série de droits indépendants, disparates, qu'une série de copropriétés portant sur chacun des biens sociaux. Chaque associé sera copropriétaire des immeubles, des meubles, des créances collectives. Il aura des droits mobiliers, il aura des droits immobiliers. S'il se marie sous le régime de communauté légale, celle-ci acquerra *ipso facto* un droit de copropriété indivise sur la part mobilière du fonds social. Le droit sur les immeubles restera propre au mari. Nul exemple ne fait mieux apparaître l'absence de cohésion qui existe dans ce cas entre les droits résultant de la qualité d'associé. Plaçons-nous dans l'hypothèse d'une transmission de ces droits à un tiers, le même phénomène se reproduira. L'opération s'analysera en une cession de droits réels de nature diverse et l'on devra suivre pour la rendre opposable aux tiers non les prescriptions de l'art. 1690 relatif aux cessions de créances, mais les règles découlant de la nature même des biens dont se compose l'actif (1). Peut-on dire dès lors qu'en l'absence de personnalité de la société il y ait une part sociale, intérêt ou action? Nous ne le pensons pas. A notre avis, le mot « part d'intérêt » ne doit être employé au moins *stricto sensu*, qu'en tant qu'il désigne une valeur patrimoniale unique dont les éléments se sont absorbés

(1) Pic, *op. cit.*, n° 221.

en un tout homogène et non des droits divers indépendants les uns des autres, qu'on ne saurait grouper sous un même qualificatif. Cette terminologie semble d'ailleurs assez généralement admise. En droit fiscal notamment, on oppose volontiers à la cession de part d'intérêt dans les sociétés personnifiées, c'est-à-dire à la cession d'un droit mobilier unique, la cession de droits sociaux restés indépendants les uns des autres, soumis à des taxes variables selon leur objet. Ces considérations nous ont conduit à exclure les droits de l'associé en participation de la définition provisoire de l'intérêt, donnée en tête de ce chapitre. Nous devons raisonner de la même manière pour les sociétés normalement personnifiées, mais qui peuvent exceptionnellement ne pas l'être par suite de certaines irrégularités de constitution (défaut de publicité notamment).

Jusqu'ici un premier point est acquis. Dans toute société douée de personnalité possédant un patrimoine autonome et en raison de ce fait, les droits découlant pour une personne de sa qualité d'associé forment une valeur patrimoniale unique, une créance mobilière appelée part sociale. Mais cette part sociale peut revêtir deux formes bien distinctes, elle peut constituer une part d'intérêt, elle peut constituer une action. N'ayant à nous occuper dans cette étude que de la part d'intérêt, il importe maintenant de préciser la distinction, de lui trouver un *criterium* rigoureux,

On se rend bien compte que celui qui découlerait de considérations purement externes, de la forme apparente prise par la société serait tout à fait insuffisant. Dire que la part sociale est un intérêt dans une société civile, en nom collectif, en commandite simple; qu'elle est une action dans une société en commandite par actions ou une société anonyme, c'est évidemment faire une constatation facile, mais c'est aussi tourner dans un cercle vicieux puisque la nature de la part sociale sert dans une large mesure à caractériser ces types de sociétés. En réalité, il faut considérer la structure même de la part sociale et se baser sur ses caractères internes pour déterminer les cas où elle est intérêt, les cas où elle est action.

La question du signe distinctif de l'action a été une des plus controversées et des plus brûlantes du droit commercial. Ce serait sortir du cadre de notre sujet que d'entrer dans le fond de ces controverses. Sur le terrain du droit commercial proprement dit, l'accord est d'ailleurs à peu près fait aujourd'hui tant en doctrine qu'en jurisprudence et nous pouvons nous borner à rappeler la solution généralement admise.

Ce qui caractérise l'action, ce n'est pas l'existence de titres individuels indépendants de l'acte de société, ce n'est pas sa négociabilité, c'est sa cessibilité, la faculté qui appartient aux associés d'aliéner leur part sans l'assentiment de l'unanimité des autres associés quelle que soit la forme de cession (transfert,

transmission suivant l'art. 1690). Au contraire, la part d'intérêt est en principe attachée à la personnalité de l'associé. Pour l'action, la libre circulation est la règle, pour la part d'intérêt l'exception. Au premier cas, les parties n'ont pas pris en considération pour contracter leurs personnalités respectives, elles n'ont adhéré aux statuts qu'en tant qu'apporteurs de fonds, du moment que le capital reste fixe, peu leur importe que les membres de la société se renouvellent sans cesse. Au second cas, l'*intuitus personæ* joue un rôle essentiel dans le contrat. Tout changement d'associé équivaut à une modification au contrat et doit dès lors réunir le consentement unanime des signataires primitifs. A cette condition seule, la cession de part est possible au moins pour être opposable à la société. En un mot, la part sociale sera intérêt quand sa transmission pour produire effets vis-à-vis des associés exigera leur consentement unanime; elle sera action dans les autres cas. On ne relève pas entre ces deux droits une différence de nature, tous deux constituent un droit mobilier personnel unique ce qui les distingue l'un de l'autre, c'est leur liberté plus ou moins grande de circulation. Voilà, nous le répétons, ce qui est à peu près unanimement admis en droit commercial. Mais, chose curieuse, en droit fiscal la jurisprudence (1) semble encore consacrer

(1) V. notamm. Cassat. req. 27 mars 1878. S. 78.1.277. D. 78.1.308.
Cassat. req. 13 mars 1882. S. 83.1.327. D. 83.1.83.
Cassat. req. 5 nov. 1888. S. 89.1.437.

un autre *criterium*, voir le signe de l'action dans l'existence de titres négociables. Alors que le droit commercial plus pénétrant veut envisager le fond des choses, le régime des droits de l'associé, on s'attache surtout ici à un élément de forme, à la nature du titre. Nous avouons ne pas saisir la raison de cette divergence.

Au demeurant, nous le montrerons, l'intérêt de la distinction n'est pas pratiquement en droit fiscal aussi considérable que l'on pourrait le croire. D'après le système qui prévaut en jurisprudence le droit de mutation est le même, qu'il s'agisse de transmission d'action ou d'intérêt.

Il ne suffit pas d'avoir déterminé les caractères propres de la part d'intérêt soit au regard de l'action, soit au regard des droits divers indépendants que possède l'associé dans une société non personnifiée. Nous devons encore pour rendre intelligibles les développements postérieurs de droit fiscal rappeler brièvement les règles auxquelles est soumise la cession de part à titre onéreux, la seule dont nous ayons à nous occuper.

§ II. — LA CESSION DE PART

Pour réaliser intégralement les résultats pratiques découlant de l'idée même de cession, c'est-à-dire

Cassat. req. 31 janvier 1893, S. 93.1.327.

Cassat. req. 13 février 1907, J. E. n. 27 249.

pour mettre complètement le cessionnaire aux lieu et place du cédant tant dans ses rapports avec la société que dans ses rapports avec les tiers, la cession de part implique observation de conditions multiples.

En ce qui concerne tout d'abord les relations du cédant et du cessionnaire, l'opération s'analyse en une cession de créance. Dès lors, outre le consentement des parties portant sur le prix et l'objet transmis, les formalités de l'art. 1690 deviennent nécessaires. Le débiteur c'est ici la société, il faudra lui signifier le transport ou provoquer de sa part une acceptation par acte authentique. Cela ne suffira pas, la cession ne deviendra opposable à la société qu'en tant que l'unanimité des associés y auront adhéré. Jusque-là le cessionnaire reste dans l'ombre. Seul, le cédant a qualité pour exercer les droits découlant du contrat de société initial, seul aussi, il peut être recherché pour les obligations lui incombant de ce chef. Mais la ratification de la cession par l'unanimité des associés ne rend pas encore l'opération parfaite. Les tiers ne seront obligés de la reconnaître qu'une fois prévenus par des formalités de publicité conformément à l'art. 61, loi 24 juill. 1867. Celles-ci n'étant pas effectuées, les créanciers auraient toujours la faculté de poursuivre pour le tout le cédant associé en nom, pour sa part le cédant associé civil. Une fois la publicité accomplie, le cédant est au contraire libéré, au moins en ce qui concerne le passif postérieur. Le ces-

cessionnaire tient désormais ses lieu et place au regard de tous. Consentement des parties, formalités de l'art. 1.690, ratification des autres associés, publicité, telles sont les conditions complexes qu'exige la cession de part pour se réaliser intégralement. Leur multiplicité même tend à rendre l'opération assez exceptionnelle.

Plus fréquente est une convention qu'on désigne sous le nom de convention de croupier et qui se ramène au fond à une cession de part, totale ou partielle, limitant ses effets *inter partes*, n'exigeant par conséquent que le consentement du cédant et du cessionnaire. Ce n'est pas par suite d'une négligence d'une omission involontaire que les formalités de l'art. 1690 n'ont pas été remplies, la ratification des autres associés sollicitée, la publicité accomplie. L'intention des parties est de restreindre entre elles seules les effets de l'opération. Le cédant veut toujours jouer extérieurement le rôle d'associé, mais il aura en quelque sorte le cessionnaire en croupe qui dans une mesure variable selon les cas supportera en définitive les charges sociales ou percevra les bénéfices. Il y a là une situation tout à fait analogue à celle du mandataire en droit romain avant que la notion de représentation n'ait été dégagée. Ce n'est pas pour lui que le cédant agit, c'est pour le cessionnaire. Cependant c'est sur sa tête que se posent les droits ou obligations inhérents à la qualité d'associé, il faudra un second

règlement de compte pour que ces droits ou obligations arrivent à leur véritable destination, atteignent le cessionnaire. L'opération peut d'ailleurs se présenter sous deux aspects. Tantôt c'est pour le tout que dans leurs rapports personnels le cessionnaire s'est substitué au cédant; il y a alors entre eux véritable cession; tantôt la part n'a été que partiellement transmise. Alors se constitue entre cédant et cessionnaire une sorte de sous-société, d'association en participation, dont le cédant assume la gérance. Comme le gérant d'une participation, il paraît n'agir que pour lui seul au regard des tiers (ici les associés et les tiers proprements dits) mais d'une manière occulte les bénéfices ou pertes résultant de l'activité sociale se répartissent entre participants, entre cédant et cessionnaire, au prorata de leurs droits respectifs dans la part d'intérêt. La convention dont nous parlons s'analyse-t-elle uniquement en une constitution de participation soumise au droit gradué, ou bien n'implique-t-elle pas dans certains cas cession préalable d'une fraction de part soumise au droit proportionnel? c'est là une question délicate dont nous réservons provisoirement la discussion.

Quoi qu'il en soit, partielle ou totale, la cession de part dans l'hypothèse où nous nous plaçons ne produit effets qu'entre les parties. De là, de multiples conséquences dont nous devons indiquer les principales. Seul, le cédant pourra intervenir dans la gestion de

la société, soit par des actes de gestion proprement dits, soit par des actes de délibération, soit par des actes de contrôle. La communication des livres de la société notamment serait refusée au cessionnaire. Seul, le cédant aura qualité pour toucher le dividende afférent à la part qu'il est censé posséder intégralement. De même, si des versements deviennent nécessaires en raison du passif social, la société ou des tiers ne pourront mettre en cause directement que le cédant. Le cessionnaire sera seulement atteint par l'action oblique (art. 1166, C. civ.) comme suite du droit qu'a contre lui le cédant — débiteur de la société — de faire supporter à son croupier telle part du passif social.

Division

Nous savons maintenant ce qu'est la part d'intérêt (créance mobilière de l'associé contre la société), nous avons indiqué les règles principales auxquelles est soumise la cession de part, soit que les parties veuillent en restreindre les effets dans leurs seuls rapports, soit qu'elles prétendent la réaliser à l'égard de tous. Nous pouvons aborder l'examen des questions de droit fiscal que soulève l'opération.

La première chose à faire est de rechercher le droit auquel est soumise une cession à titre onéreux portant sur une part d'intérêt. Cela sera l'objet d'un premier chapitre.

Nous devons ensuite nous demander à quelles conditions le droit précédemment déterminé est applicable. La cession de part se présente en effet souvent sous la forme d'une opération complexe sur la nature de laquelle on peut hésiter. Certaines conventions lui ressemblent beaucoup. Il y aura donc lieu de déterminer les cas où malgré certains traits particuliers l'acte demeure cession de part, ceux où au contraire, soit en raison de la volonté des parties, soit en raison d'événements atteignant la société, l'acte constitue autre chose qu'une cession de part. — A cette étude, nous affecterons un second chapitre.

Nous examinerons enfin dans des chapitres également distincts le mode de liquidation du droit, les événements qui le rendent exigible, et diverses questions relatives au paiement de ce droit (délai de paiement, personnes tenues de payer, prescription).

CHAPITRE PREMIER

DÉTERMINATION DU DROIT FRAPPANT LA CESSION DE PART

Au seuil de notre étude de droit fiscal proprement dit, nous nous heurtons à une difficulté des plus graves qui préoccupe depuis un siècle et la doctrine et la jurisprudence. La loi du 22 frimaire an VII, si minutieuse cependant dans la détermination des droits divers frappant les actes, dans l'énumération détaillée des manifestations juridiques entraînant paiement de l'impôt, la loi du 22 frimaire an VII n'a pas prévu expressément la cession de part d'intérêt, de sorte que c'est par voie d'interprétation de dispositions générales que l'on doit déterminer le droit applicable à notre hypothèse. Or, sur la question l'accord est loin d'être fait. La jurisprudence a varié plusieurs fois au cours du siècle, on peut même nier le caractère définitif de la solution qui prévaut actuellement dans les arrêts. Cette solution définitive, nous le croyons du moins, résultera seulement d'une intervention législative comblant la lacune de la loi de frimaire.

Quoi qu'il en soit, avant d'entrer dans le fond même du débat, il importe de le circonscrire, de le limiter à ce qui forme son objet naturel. Ce serait d'une méthode pernicieuse que de compliquer encore par l'adjonction de questions étrangères un problème déjà fort délicat par lui-même. Nous supposons donc qu'une cession de part bien caractérisée est intervenue entre deux personnes. Primus associé en nom collectif vend sa part à Secundus moyennant un prix de dix mille francs. Les développements précédents de droit commercial sur la nature de l'intérêt et sa distinction d'avec l'action nous permettent d'avoir une vue nette de l'opération. Nous écartons provisoirement toutes les difficultés relatives à son identité juridique, à la question de savoir si, étant donné l'intention véritable des parties trahie par tel fait externe, les modalités insérées dans l'acte, l'état actuel de la société, il y a bien cession de part ou convention différente. Ces difficultés nous les retrouverons plus loin. Nous le supposons, aucun doute n'est permis : la part constitue une *valeur patrimoniale unique* ; elle fait l'objet d'une *transmission à titre onéreux*. Il n'y a pas lieu de s'inquiéter davantage de l'efficacité juridique plus ou moins grande de la cession. Qu'elle ait une valeur absolue, ou qu'elle ne se réalise qu'entre les seules parties, cela ne saurait influencer sur la détermination du tarif. Il est de principe en droit fiscal que les actes — (sauf les actes dits imparfaits,

ce qui ne serait pas le cas ici) — doivent être taxés abstraction faite de leur utilité juridique véritable. Les droits de mutation par exemple ne varieront pas selon que la vente immobilière ne vaut qu'*inter partes*, ou qu'elle est opposable aux tiers par l'effet des formalités de transcription. Une cession de créance sera soumise à l'impôt que l'art. 1690 C. civ. soit ou non observé.

Ces restrictions posées et étant donné une cession de part d'intérêt à titre onéreux, quel droit frappera la convention? Avant d'indiquer la solution adoptée pratiquement par l'administration et que la jurisprudence lui impose en quelque sorte, il nous paraît indispensable de rappeler les variations qu'a subies cette jurisprudence au cours du xix^e siècle. Exposé critique des solutions qui ont prévalu tour à tour, tel sera l'objet d'une première section. Dans une seconde, nous formulerons quelques conclusions doctrinales en recherchant en même temps comment, au point de vue législatif et sur le terrain de la science financière, le problème doit être rationnellement résolu.

SECTION I

Droits divers auxquels ont été successivement soumises les cessions de part d'intérêt au cours du xix^e siècle, par suite des variations de la jurisprudence.

Trois périodes très inégales mais correspondant bien à des variations dans les données intrinsèques

du problème doivent être distinguées. C'est d'abord uniquement dans les dispositions de la loi de frimaire que l'on cherche le droit qui doit frapper la cession de part. L'interprétation de ces dispositions conduit à des solutions variables selon les époques, c'est toujours cependant sur le même texte législatif que roule la discussion. On argumente de la sorte pendant toute la durée du xix^e siècle. A partir de 1904, le débat prend une tournure nouvelle. On songe à faire intervenir une loi — pas très récente pourtant — la loi du 23 juin 1857 (modifiée par lois 16 sept. 1871 et 30 mars 1872). Enfin, la loi du 26 déc. 1908 transformant d'une manière notable le régime fiscal des valeurs mobilières semble influencer aussi sur le problème particulier qui nous occupe.

§ I. — LA CESSION DE PART D'INTÉRÊT
DEVANT LA LOI DU 22 FRIMAIRE AN VII

I. — *Première période : assimilation de la part d'intérêt à un meuble ordinaire soumis au droit de transmission de 2 %.*

Aux termes de l'art. 529 du C. civ., « sont meubles par la détermination de la loi..., les actions ou intérêts dans les compagnies de finance, de commerce ou d'industrie ». D'un autre côté, la loi du 22 frimaire an VII qui ne consacre aucune disposition spéciale à la cession de part d'intérêt porte du moins art. 69,

§ 5, n° 1, « Droit, deux francs par cent francs, les adjudications, ventes, reventes, cessions de meubles, récoltes sur pied, coupes de bois taillis et de hautes futaies et autres objets mobiliers; généralement quelconques... ». Du rapprochement de ces deux textes, la régie conclut que la cession d'une part d'intérêt déclarée meuble par le Code civil, était soumise, en l'absence d'une disposition exceptionnelle de la loi de frimaire, au droit de 2 % atteignant de par cette dernière loi les cessions d'objets mobiliers généralement quelconques et constituant pour ces objets — les termes employés le prouvent — le tarif de droit commun. Cette interprétation, nous le verrons par la suite, était absolument correcte et c'est à bon droit selon nous que l'administration qui a dû depuis s'incliner devant les décisions de la Cour de cassation n'a jamais au fond des choses abandonné sa première doctrine. On ne peut en effet objecter le caractère incorporel de la part d'associé. Comme le remarque Beudant (1) « conçu dans les termes les plus généraux, cet article (69, § 5, n° 1, L. frim.) est applicable à tous les biens meubles, corporels ou incorporels ». Quoi qu'il en soit, la régie appliqua tout d'abord effectivement le tarif de 2 % à la cession de part (2).

L'administration, avons-nous dit, n'a jamais aban-

(1) Beudant, note sous Cass. 29 déc. 1868. D. 1869.1.73.

(2) Décis. min. Fin. 18 déc. 1818, *Journ. enreg.*, n° 7047.

donné sa première doctrine. Cela n'est vrai qu'approximativement. Vers 1820, poussée par un esprit de fiscalité, excessive, elle tenta à l'aide d'un raisonnement subtil de percevoir sur les cessions de part un droit plus élevé, non pas le droit global de 2 % calculé d'après le prix, mais des droits variables selon la nature des biens sociaux, le droit de 4 % notamment, si ces biens étaient immobiliers. La construction théorique sur laquelle se basait la régie ne manquait pas d'ingéniosité. L'art. 529, C. civ., dispose bien que les intérêts sont meubles, mais ajoute : « à l'égard de chaque associé seulement, tant que dure la société ». Cette phrase restrictive ne prouve-t-elle pas que la mobilisation de la part est une fiction limitant ses effets entre les seules parties, qu'au regard de toute autre personne, spécialement de l'administration, c'est la réalité seule qu'il faut considérer, soit la copropriété indivise des associés sur le fonds social ? Cette thèse était spécieuse. Elle se heurtait à vrai dire à l'objection de personnalité de la société. Si la part constitue un meuble, encore que des immeubles « appartiennent aux compagnies » ce n'est pas en vertu d'une fiction spéciale de la loi, d'une fiction *visant uniquement la part*, mais bien de *l'autonomie patrimoniale* de la société, de sa personnalité distincte. Les immeubles n'appartiennent pas aux associés, ils appartiennent à la société personnifiée. Or, la personnalité, quelle que soit son essence intime, est au

moins au point de vue externe, un fait objectif qui s'impose aux tiers. Il doit en être de même des effets qu'elle entraîne nécessairement. Placée sur ce terrain, la thèse de la régie n'est plus soutenable, mais en 1820 la notion de personnalité juridique n'était pas doctrinalement dégagée avec netteté, on ne se doutait certes pas que la matière provoquerait plus tard tant d'études et de controverses. La disposition de l'art. 529 apparaissait comme quelque chose d'anormal, d'exorbitant au droit commun, plutôt que comme conséquence nécessaire d'un fait de personnalité encore mal connu. Et, d'ailleurs, sommes-nous donc arrivés aujourd'hui à des solutions définitives, sommes-nous malgré tant de travaux beaucoup plus avancés qu'en 1820 sur la notion même de personnalité? Dans un des plus récents systèmes (1) qui explique le fait de personnalité sans personnification de la société et sans autonomie patrimoniale des biens sociaux, la mobilisation de la part est présentée comme quelque chose de tout à fait indépendant du problème de personnalité. Les associés restent bien propriétaires des meubles ou immeubles sociaux; si leurs droits acquièrent un caractère mobilier, c'est que pendant la durée de la société le droit aux bénéfices est le droit principal auquel s'incorpore le droit de copropriété du fonds devenu simple accessoire. Il y a dans cette incorporation une sorte

(1) Thaller : *Traité élémentaire de droit commercial*, 4^e éd., n° 284.

de fiction et un texte législatif était nécessaire. Si l'on adopte ce système, l'objection fondamentale que les partisans de la doctrine traditionnelle de personnalité n'ont cessé de formuler contre la thèse soutenue en 1820 par la régie, cette objection s'évanouit.

Aussi bien cette objection n'était-elle pas nécessaire pour démontrer le mal fondé de prétentions, manifestement excessives au point de vue théorique, inadmissibles au point de vue pratique. Nul ne soutiendra, toute controverse juridique écartée, que l'acte par lequel un acheteur acquiert un immeuble sur lequel il aura immédiatement la plus complète faculté d'utilisation, que cet acte soit comparable à une cession, de part sociale, même si la société possède des immeubles. Le cessionnaire ne jouit présentement que du droit mobilier aux bénéfices; son droit de copropriété est tout à fait éventuel, aléatoire. — Soumettre les deux opérations à la même taxe serait violer l'équité. — Or, cette solution ne s'impose pas du tout sur le terrain des principes juridiques. Le tribunal de Strasbourg devant lequel la question fut portée pour la première fois en 1821, trouva immédiatement sans faire appel à l'idée de personnalité morale, la meilleure manière de réfuter la thèse de l'administration. C'est l'art. 529 lui-même littéralement interprété qui lui fournit le fondement de sa décision : « considérant que la dernière partie de l'art. 529 du C. civ. en statuant que les actions sont considérées comme meubles

à l'égard de chaque associé seulement, tant que dure la société, ne limite pas cette mobilisation aux transactions qui pourraient avoir lieu d'associé à associé, comme la régie le prétend; *qu'en effet cet article ne dit pas « entre associés seulement », mais il dit, « à l'égard de chaque associé seulement »*, par opposition à la société en masse, ce qui s'entend à toutes relations que chaque associé peut avoir soit avec ses coassociés, soit avec les tiers ». La Cour de cass. repoussa le pourvoi formé par l'administration contre le jugement du trib. de Strasbourg, mais sans reproduire les motifs qui réfutaient pourtant si finement la doctrine de l'administration (1). Un nouvel arrêt de la Cour suprême (2) étant intervenu dans le même sens à quelques jours de là, la régie s'inclina et revint au tarif de 2 % (3). Celui-ci fut appliqué sans difficulté jusqu'en 1837, époque où s'ouvre pour la jurisprudence une ère d'indécision et de contradiction.

2. — *Deuxième période, apparition dans la jurisprudence de la doctrine d'assimilation de la part d'intérêt à l'action (droit de transmission = 0 fr. 50 %). Vicissitudes que subit tout d'abord cette doctrine.*

La tentative faite en 1820 par l'administration était

(1) Trib. de Strasbourg, 6 juin 1891 et Cass. civ., 7 avr. 1894. *Sirey chronol.*

(2) Cass. req. 14 avr. 1824, *Sirey chronol.*

(3) Instr. 1146-2. Del. 7 sept. 1891. *Journ enreg.* n° 7055. Del. 4 oct. 1826. *Journ. enreg.*, n° 8592.

peut-être une maladresse, d'autant que dans l'espèce soumise au trib. de Strasbourg, il s'agissait plutôt d'actions que de parts d'intérêts proprement dites. L'action comme la part d'intérêt est certainement un meuble, — l'art. 529 le dit formellement, — mais à la différence de cette dernière, elle a fait l'objet d'une disposition spéciale de la loi de frimaire qui, dérogeant au tarif de droit commun (2 %) établi pour les transmissions de meubles quelconques, soumet au droit réduit de 0.50 % « les cessions d'actions et coupons d'actions mobilières des compagnies et sociétés d'actionnaires » (art. 69, § 2, n° 6). Dans le premier quart du xix^e siècle, ce texte passa inaperçu, le droit de 2 % était pris tant sur les cessions de parts d'intérêts que sur celles d'actions (1). Seulement, les prétentions exorbitantes de la régie voulant taxer les transmissions de parts sociales selon la nature des biens sociaux attirèrent sur la question l'attention des praticiens. Le § 2, n° 6 de l'art. 69 fut découvert. L'administration dut reconnaître que les cessions d'actions étaient soumises au droit de 0 fr. 50 %. Les termes impératifs de la loi de frimaire imposaient la solution. On voulut aller plus loin et faire bénéficier du même traitement de faveur les cessions de parts d'intérêts proprement dites. A cette époque, les idées plutôt vagues sur le criterium permettant de distinguer l'ac-

(1) V. Wahl. *Traité du régime fiscal des sociétés et des valeurs mobilières*. Paris 1909. T. I, n° 1237 et s.

tion de la part d'intérêt. La doctrine les confondait même volontiers, l'art. 529 les déclarant meubles l'une et l'autre sans laisser apparaître leurs différences spécifiques.

Une fois reconnue l'application du tarif de 0 fr. 50 % aux cessions d'actions, les particuliers pensèrent donc avoir quelque chance de faire admettre la même solution pour les cessions de part. Bien entendu, l'administration résista. Seulement, sa résistance se fondait uniquement sur des préoccupations fiscales au lieu de résulter d'une doctrine juridique précise. Guidée par des considérations purement intéressées et peu convaincue de son bon droit, elle chercha à justifier tant bien que mal son refus par des expédients. S'ingéniant à découvrir des arguments spécieux pour servir une cause qu'elle croyait peut-être mauvaise, elle ne vit pas la vérité scientifique qui, connue plus tôt, lui eût assuré le succès. Il est curieux de constater comment une thèse juste en soi peut être défendue par des arguments pitoyables.

Quand la question fut portée devant les tribunaux la régie soutint que le § 2, n° 6 de l'art. 69 L. frimaire, ne visait pas les cessions de part d'intérêt, car la part représente uniquement une portion en nature du fonds social; l'action au contraire est chose très différente, elle représente une somme d'argent à prendre sur le fonds social. Nous croyons inutile de montrer l'erreur singulière qui caractérise cette doctrine. Elle

ne tendrait rien moins qu'à rendre inexplicable l'art. 529, C. civ. Si la part constitue une portion en nature du fonds social, elle doit être mobilière ou immobilière selon les biens composant ce fonds. — C'était cependant pour maintenir la perception du droit de 2 % et non pour revenir à ses prétentions de 1820 que l'administration présentait cette thèse. — L'incohérence apparaissait flagrante.

La Cour de cassation ne pouvait sanctionner une telle doctrine et sans se demander si le problème ne comportait pas d'autres données, elle admit le principe de l'assimilation de l'intérêt à l'action, les différences arguées par la régie n'étant pas soutenables. Ce fut le 8 fév. 1837 (1) que la Chambre civile rendit son premier arrêt en ce sens. La date est à retenir, tout le développement postérieur de la question se rattache à cette décision : « Attendu qu'après avoir soumis à un droit de 2 % toutes les ventes d'objets mobiliers la loi du 22 frimaire an VII n'assujettit les cessions d'actions et autres effets négociables qu'à un droit de 0 fr. 50 %; que cette disposition est conçue en termes absolus; que la loi civile place sur la même ligne l'action et l'intérêt; que la distinction que l'on voudrait introduire dans la loi fiscale et qui consisterait à ne considérer l'action que comme la représentation d'une somme d'argent à prendre sur le fonds

Cass. civ., 8 fév. 1837. S. 1837.1.113. Cf. Seine, 2 juill. 1834. *Journ. enreg.*, n° 11316.

social, tandis que l'intérêt représenterait une part et une portion en nature de ce même fonds est inadmissible : d'abord parce qu'elle a été rejetée par le C. civ., ensuite parce qu'elle est contraire à la nature de l'action qui n'est pas distincte de la part d'intérêt de l'actionnaire ou de l'associé porteur de cette action dans le fonds social». Conclusion pratique : pour la cession de part d'intérêt comme pour la cession d'action le droit de 0 fr. 50 % est seul exigible. Les développements que nous avons précédemment consacrés à la distinction de l'action et de l'intérêt nous dispensent d'insister sur la confusion où est tombée la Chambre civile en 1837. Elle constate fort justement l'identité de nature de l'action et de l'intérêt ; l'une et l'autre sont la synthèse des droits de l'associé à l'encontre de la société, l'une et l'autre constituent une valeur patrimoniale unique à laquelle l'art. 529 donne le caractère de meuble, mais cette communauté de nature juridique interne n'empêche pas que les deux choses se différencient par des caractères externes, par les règles qui président à leur circulation, comme le remarquera plus tard Beudant : « en un sens, les mots intérêt et action sont synonymes et expriment la même idée ; ils servent tous deux à désigner le droit que chaque associé acquiert, dans la société en échange de son apport, droit éventuel à une part de bénéfice, tant que la société existe, à une part de fonds social quand elle est dissoute ; ils désignent

en d'autres termes une part d'associé. Dans toute société, quels que soient d'ailleurs son objet et sa forme, qu'elle soit civile ou commerciale, qu'elle soit en nom collectif ou en commandite, ou anonyme, chaque associé a un intérêt... Seulement l'intérêt a parfois certains caractères qui le transforment en action, qui lui font donner le nom d'action : l'action est un intérêt d'une espèce particulière. Les deux mots expriment à la fois une idée commune et distincte; l'un indique le genre, l'autre l'espèce» — L'arrêt précité de 1837 a bien vu, malgré les arguments spécieux de l'administration, le trait commun de l'action et de l'intérêt, il n'a pas discerné les caractères spécifiques qui les séparent. — Sans quoi « le principe, constaté dans les motifs, le principe qu'en matière d'impôt les perceptions doivent être soigneusement restreintes dans les limites fixées par la loi et ne peuvent être étendues par voie d'interprétation». Ce principe bien loin de justifier le droit réduit de 0 fr. 50 aurait conduit la Cour à maintenir pour les cessions de part le tarif mobilier de droit commun de 2 %.

A quelques mois d'intervalle, la Chambre civile eut l'occasion d'affirmer une seconde fois la doctrine que nous venons d'exposer (1). Elle l'étaie seulement d'un argument nouveau qu'il eût mieux valu laisser dans l'ombre. « Le droit de 2 %, lisons-nous dans le

(1) Cass. civ. 21 août 1837. S. 1837.1.1035. Cf. Seine, 19 nov. 1834. *Journ. enreg.*, n° 10 951.

dispositif de l'arrêt, vise uniquement « tous actes étrangers à des actions ou coupons d'actions, deniers dans des sociétés de commerce *dont la facile circulation importe à la prospérité commerciale* ». Etendre aux parts d'intérêt qui de par leur nature même ne peuvent faire l'objet que de mutations exceptionnelles, l'art. 69, § 246 de la loi de frimaire an VII sous prétexte de favoriser une circulation intéressant la prospérité commerciale c'est commettre une contradiction flagrante. L'argument présenté militerait bien mieux en faveur de la thèse adverse.

D'ailleurs le système nouveau consacré par la Cour de Cassation ne devait pas s'établir sans peine dans la jurisprudence. Jusqu'à l'arrêt des Chambres réunies du 29 déc. 1868 les décisions contradictoires abondent et la Chambre civile elle-même admit plusieurs fois devant l'obstination de la régie que le droit de 2 % frappait les cessions de parts d'intérêt. On a en effet une vision plus nette des caractères spécifiques de l'action et une distinction s'esquisse qui à la part d'intérêt cessible seulement par les modes du droit civil opposerait l'action susceptible de négociation. Nous critiquons aujourd'hui une telle manière de comprendre les choses, il faut du moins reconnaître que le criterium basé sur la négociabilité ou la non-négociabilité des parts sociales était scientifiquement bien supérieur à celui dont prétendait s'inspirer la régie en 1837. En outre, par cela seul qu'on

distingue la part d'intérêt de l'action; qu'on applique à la première le droit de transmission de 2 %, à la seconde, celui de 0 fr. 50, on respecte le texte de la loi de frimaire. Une erreur est peut-être commise sur le terrain du droit commercial, on ne se trompe pas sur le terrain du droit fiscal.

Dès 1841, la Chambre civile semble consacrer la distinction. « Attendu, porte l'arrêt du 27 janvier 1841 (1), que le n° 682, art. 69, L. frimaire, an VII n'assujettit au droit de 0 fr. 50 % que les cessions d'actions et coupons d'actions mobilières et tous autres effets *négociables* de particuliers ou de compagnies, que cette disposition est *restrictive*; qu'elle ne comprend évidemment que les cessions d'actions et coupons d'actions susceptibles de s'opérer par voie de *négociation*, c'est-à-dire par endossement ou de toute autre manière, et qu'elle ne peut s'appliquer aux ventes ou cessions de meubles — qu'en effet les actions et intérêts dans les compagnies de finance, de commerce et d'industrie encore que des immeubles dépendant de ces entreprises, appartiennent aux compagnies, sont réputées meubles par l'art. 529, C. civ. — Attendu que l'intérêt de cette société (société constituée pour publication du journal *Le Voleur*), n'était pas divisé par actions, » — En conséquence tarif de 2 %. Cette décision ne demeura pas isolée (2). Il semble au con-

(1) Cass. civ. 27 janv. 1841. S. 41.1.170.

(2) Cass. civ. 14 déc. 1843. S. 1843.1.317. Il s'agissait d'une part

traire que la doctrine assimilant l'intérêt à l'action perde chaque jour du terrain en jurisprudence. Nous ne trouvons guère, de 1841 à 1864, qu'un arrêt de la Chambre civile appliquant à la cession de part le tarif réduit de 0 fr. 50 (1), arrêt isolé au milieu de beaucoup d'autres consacrant la solution inverse.

Mais en 1864, brusque revirement. La même Chambre dans une espèce bien caractéristique décide que le § 2, n° 6, art. 69 L. frimaire régit l'intérêt comme l'action (2). Aucun doute n'est permis. La Cour le constate expressément. « Le capital de la société en cause (pêcheries d'Hyères) a été porté à 800.000 francs divisés en quarante *parts ou positions d'intérêt* de 20.000 francs chaque, avec stipulation que ces parts ne seraient transmissibles qu'en se conformant aux dispositions de l'art. 1690. C. Napoléon et encore sous la condition de faire agréer les cessionnaires par l'assem-

blée dans une société minière non divisée par actions. Cass. 12 juill. 1842, S. 4 % 595 (Il s'agissait d'une société en participation. La Cour de Cass. applique à tort le tarif de 2 %, car en raison de l'absence de personnalité de la société il fallait juridiquement percevoir le droit selon la nature des biens. Cela prouve du moins que pour la Cour, le tarif de 0 fr. 50 ne vise que les actions proprement dites.

Cass. civ. 11 janv. 1843.

S. 43.1.317 (part dans société en nom collectif). Cass. civ. 23 mai 1853. S. 53.1.537. ; D. 53.1.337, part dans commandite simple.

Cass. civ. 13 avr. 1859. S. 59.1.501 (société en nom collectif). Cass. req. 8 juin 1859. S. 59.1.501.

(1) Cass. civ. 16 juill. 1845. S. 45.1.664. D. 45.1.314. Il s'agissait des deniers d'Anzin. « Attendu qu'il importe peu que la division du capital social se soit opérée en actions et coupons d'actions ou en deniers d'intérêt et fractions d'intérêt et que la cession en ait été faite par acte particulier. Cf. Seine. 6 déc. 1862. R.P. n° 1729.

(2) Cass. civ. 3 mai 1864, S. 64.1.293. D. 64.1.170.

blée générale des associés ». C'est donc bien d'un intérêt qu'il s'agit. Le tarif de 0 fr. 50 est cependant applicable en cas de cession.

« Attendu que si le n^o 1, § 5 de l'art. 69, L. frimaire déclare passible du droit de 2 % les cessions de meubles et autres objets mobiliers généralement quelconques; le n^o 6, § 2, du même art. ne soumet qu'au droit de 0 fr. 50 % les cessions d'actions mobilières des compagnies et sociétés d'actionnaires, qu'il est vrai que ces derniers mots sont suivis de ceux-ci : et de tous autres effets négociables de particuliers ou de compagnies; mais qu'on ne peut en conclure qu'on ne doive appliquer le droit de 0 fr. 50 qu'aux actions ou coupons d'actions qui sont transmissibles par la voie de l'endossement, que le n^o 6, § 2, a eu pour objet de favoriser des entreprises qui intéressent la prospérité commerciale ou industrielle, en facilitant la circulation des fonds qui y sont engagés, qu'il importe peu que le capital social ait été divisé soit en actions et coupons d'actions, soit en parts ou portions d'intérêts, et que ces actions ou parts d'intérêts soient transmissibles par la voie de l'endossement ou de toute autre façon; qu'il suffit pour profiter de la modération du droit qu'elles soient des fractions du capital social divisé de manière que leur transmission puisse avoir lieu en faisant abstraction des meubles ou des immeubles appartenant à ces compagnies ». Cet arrêt ne constituait pas, on peut s'en convaincre, une nouveau-

té bien grande au point de vue doctrinal. Les motifs sont à peu près les mêmes que ceux qui inspirèrent la Cour suprême en 1837. On trouve cependant une formule plus précise de la condition d'application du droit de 0 fr. 50. La transmission de la part doit avoir lieu en faisant abstraction des meubles ou des immeubles appartenant à la société. Comme cela se produira dans toute société douée de personnalité, le tarif de 2 % sera toujours écarté. En effet, faute de personnalité ce sont des droits variant selon la nature des biens sociaux qu'il y a lieu d'appliquer. La jurisprudence de la Chambre civile ne devait plus varier (1). La Chambre des requêtes et divers tribunaux restant attachés à la doctrine antérieure (2), il s'en suivit un conflit auquel mit fin l'arrêt toutes Chambres réunies du 29 déc. 1868, consacrant définitivement l'assimilation fiscale de l'intérêt et de l'action, la perception du tarif de 0 fr. 50.

(1) Cass. civ. 7 mars 1866. S. 66.1.173. D. 66.1.119. Cass. civ. 6 fév. 1867. S. 67.1.135. D. 67.1.118.

Cass. civ. 16 nov. 1868. S. 68.1.456. D. 69.1.76. Douai, 8 juin 1867. R. P. n° 2746.

(2) Cass. req. 7 fév. 1866. S. 16.1.263. (solut. implic.).

Seine, 21 janv. 1865. S. 67.1.135. D. 67.1.118. Seine, 27 janv. 1865. Fép. n° 2102. Seine, 7 avr. 1866. R. P. n° 2279. Bordeaux, 28 août 1866. S. 69.1.180. Versailles, 3 janv. 1865 (2 jugements) S. 69.1.133 et 279. Le Havre, 23 janv. 1867. R. P. n° 2450. Seine, 15 avr. 1867. S. 68.2.25. Seine, 6 juill. 1867. R. P. n° 2805. Seine, 19 fév. 1868. S. 70.1.435. Strasbourg, 28 avr. 1868. S. 71.1.245. Seine, 9 mai 1868. R. P. n° 2745.

III. — *Troisième période : Triomphe définitif de la doctrine assimilant l'intérêt à l'action.*

L'arrêt des Chambres réunies du 29 décembre 1868 (1) présente une grande importance pratique en ce qu'il met fin aux contradictions et à l'incertitude précédentes de la jurisprudence. Il est désormais reconnu que dans toute société personnifiée, le droit réduit de 0 fr. 50 atteint les mutations de parts d'intérêt comme les transmissions d'actions. Au point de vue doctrinal, la décision de la Cour suprême ne mérite aucune remarque particulière. Les motifs de l'arrêt précité de la chambre civile, 3 mai 1864, sont à peu près littéralement reproduits. L'art. 69, § 2, n° 6 doit être étendu à l'intérêt, en raison de l'idée générale qui a guidé le législateur de frimaire : « favoriser le commerce et l'industrie, par la facile circulation des fonds mis en société ». La seule condition d'application du droit de 0 fr. 50 est que les fractions du capital social puissent être transmises « sans porter atteinte à l'intégrité des ressources mobilières ou immobilières de la société ». Nous avons apprécié précédemment la justesse de ces motifs. Il n'y a plus lieu d'insister.

Ce qu'il importe de remarquer c'est que — exacte ou erronée — la thèse qui triomphe en 1868 acquiert

(1) Cass. Ch. réqn. 29 déc. 1868, S. 69.1.1, 133. D. 69.1.73.

désormais force de droit coutumier. L'assimilation fiscale de la part d'intérêt et de l'action au regard de la loi de frimaire s'imposera définitivement. Il y a bien un arrêt de la Chambre des requêtes rendu le 24 nov. 1869 qui prête un peu à équivoque (1) mais en 1872, la même chambre adopte sans ambiguïté la doctrine nouvelle (2) et d'ailleurs, bon gré mal gré,

(1) Cass. req. 24 nov. 1869. D. 70.1.85.

En fait, étant donné l'absence de personnalité de la société, le droit de mutation d'après la nature des biens transmis aurait dû être perçu. La seule question posée était cependant celle de savoir si le droit exigible était celui de 2 % ou de 0 fr. 50 %. La Cour se prononce pour le droit de 2 % mais en affirmant que l'hypothèse est très différente de celle où les Chambres réunies ont statué. « Attendu que la transmission résultant des combinaisons de l'acte social ci-dessus analysé, ne saurait être à aucun point de vue, assimilée à la cession d'actions ou *parts* négociables dans les sociétés de commerce et d'industrie ». Le rapporteur Dumolin avait dit plus explicitement : « L'interprétation résultant de l'arrêt solennel du 29 déc. 1868 ne saurait s'appliquer à la mutation dont il s'agit ici. Elle se fonde sur le désir de favoriser le commerce et l'industrie, en facilitant la circulation des capitaux et elle n'a en vue que des actions ou, si l'on veut, des parts d'intérêts négociables à un titre quelconque. Mais la transmission qui s'est opérée dans l'espèce n'a pas été négociée; elle ne provient pas d'une cession, elle naît de l'événement d'une condition aléatoire; elle s'accomplit non par voie de transfert mais par voie d'accroissement ». Malgré tout, cette argumentation ne semble pas bien nette. En réalité, dans l'espèce présente et en dehors de la question de personnalité morale, il y a une cession s'opérant à titre onéreux, en vertu d'une clause stipulée dans le contrat de société, cette cession a pour objet une part sociale. Au fond des choses l'arrêt de requête contredit l'arrêt précité des Chambres réunies.

(2) Req. 7 fév. 1872. S. 72.2.87.

La doctrine s'est presque unanimement ralliée à la thèse de la jurisprudence. Championnière et Rigaud : *Traité des droits d'enregistr.*, Paris, 1851, 2^e éd. Delangle *Concl.* Cass. 29 déc. 1868, R. P. n^o 2854, Blanche *Concl.* Cass. 4 déc. 1871, R. P. n^o 3375. Demasure : *Traité du régime fiscal des sociétés et des établissements publics*. Paris, 1884, nos 70 et s. Bastiné ; *Théorie du droit fiscal dans ses rapports avec le*

la Régie s'était dès auparavant inclinée renonçant au droit de 2 %.

Jusqu'en 1904, le tarif de 0 fr. 50 s'applique sans difficultés, mais résultant de la loi de frimaire il comporte bien entendu les décimes, ce qui élève le droit à soixante-deux centimes et demi. A partir de 1904, le problème du droit de cession de part est de nouveau posé. Seulement, c'est sous une forme inconnue jusqu'alors. On ne discute plus sur l'assimilation de l'intérêt et de la part. Bien au contraire, on prétend tirer de cette assimilation des conséquences nouvelles, on prétend soustraire notre opération à l'empire de la loi de frimaire pour la soumettre comme le transfert d'actions à la loi du 23 juin 1857. La question des décimes est précisément la cause et l'enjeu de la controverse dont nous allons suivre les phases dans un paragraphe distinct.

§ 2. — LA CESSION DE PART D'INTÉRÊT DEVANT LA LOI DU 23 JUIN 1857

Pendant que pour les cessions de parts se déroulaient les phases diverses du débat que nous venons de retracer, le régime fiscal des actions proprement

notarial, t. II, Bruxelles, 2^e éd., 1878, nos 338 et 477. Maton : *Principes de droit fiscal*, Bruxelles, 1892, II. nos 772 et 774. Naquet : *Traité théorique des droits d'enregistrement*, 6^e éd., Paris 1899, I, n° 391. Contra Demante : *Principes de l'enregistrement*, 4^e éd., II, nos 509 et 512. Garnier : *Répertoire général et raisonné de l'enregistrement*, 7^e éd., v° Soc., nos 305, 2.

dites subissait d'importantes modifications sur le terrain législatif. La loi du 5 juin 1850, créait sur les titres le droit de timbre proportionnel et, comme compensation, supprimait pour eux le droit de transmission de 0 fr. 50 de l'art. 69, § 2, n° 6, L. frim. « Au moyen du droit établi par l'article précédent, (droit de timbre), les cessions de titre ou de certificat d'action seront exemptés de tout droit et de toute formalité d'enregistrement » art, 15. L'art. 69, § 2, n° 6, de la loi de frimaire devenait donc inapplicable aux cessions d'actions. Il continua à régir les cessions de part d'une manière plus ou moins constante, selon les variations de la jurisprudence précédemment signalées. En 1857, on rétablit pour les actions un droit de transmission, non pas, remarquons-le bien, l'ancien droit prévu par l'art. 69, § 2, n° 6, L. frim., qui demeure toujours inapplicable, mais un droit nouveau tout à fait différent quant à ses caractères et quant à son tarif. Cette constatation a une importance capitale pour la compréhension des développements suivants. Il pourra se faire que par suite d'élévation de tarifs, la cession d'action soit plus tard soumise à un droit de 0 fr. 50. Même alors, aucun lien de filiation n'existera entre ce droit et la loi de frimaire; il se rattachera à la loi de 1857 modifiée, de sorte que si des difficultés se posent pour déterminer le domaine d'application de la taxe, ce sera la loi de 1857 et non la loi de frimaire qu'il faudra consulter. De même,

pourrait-on dire, que dans une délégation, le délégataire n'est pas l'ayant-cause du déléguant ; la créance qu'il acquiert contre le délégué naît d'une cause nouvelle, ce n'est pas l'ancienne créance du déléguant qui lui a été transmise, encore que toutes deux aient le même chiffre ; de même ici, quand le tarif du droit de transmission atteindra 0 fr. 50 il ne se confondra pas avec le droit de 0 fr. 50 de la loi de frimaire qui pourra subsister pour les cessions de part, il aura toujours une cause législative différente et par certains caractères accessoires ne s'identifiera pas avec lui.

Quoi qu'il en soit, la loi du 23 juin 1857 abrogeant l'art. 15 de la loi du 5 juin 1850, porte dans son art. 6 : « Indépendamment des droits établis par le titre II, de la loi du 5 juin 1850 (ce sont les droits de timbre), toute cession de *titres* ou promesses d'actions et d'obligations dans une société, compagnie ou entreprise quelconque, financière, industrielle, commerciale ou civile, quelle que soit la date de sa création, est assujettie, à partir du 1^{er} juill. 1857, à un droit de transmission de 0 fr. 20 centimes par 100 francs de la valeur négociée. Ce droit pour les titres au porteur, et pour ceux dont la transmission peut s'opérer sans un transfert sur les registres de la société, est converti en une taxe annuelle et obligatoire de 0 fr. 12 par cent francs du capital des dites actions et obligations, évalué par leur cours moyen... ». Les différences saillantes qui séparent ce texte de l'art. 69, § 2 n° 6, L. frim. peuvent

se ramener à trois : La loi de frimaire porte les cessions d'actions, la loi de 1857 les cessions de titres d'actions. Dans le système de la loi de frimaire le droit n'est pas exigé en principe. Il n'est perçu que sur les actes de cession présentés à l'enregistrement. Depuis la loi de 1857, le paiement devient obligatoire et pour éviter toute fraude, les titres dont la transmission peut s'opérer sans un transfert sur les registres de la société, sont taxés non par transmission, mais annuellement. Enfin, pour le droit de transmission proprement dit, le tarif est inférieur au tarif de la loi de frimaire.

Sur ce dernier point la loi de 1857 fut plusieurs fois modifiée. La loi du 16 décembre 1871 porte à 0 fr. 50 le droit de transmission, à 0 fr. 15 la taxe annuelle. La loi du 30 mars 1872 élève encore cette dernière qui atteint 0 fr. 25. La loi du 29 juin 1885 enfin ramène à 0 fr. 20 la taxe annuelle et décide — ceci a une importance capitale — que taxe ou droits de transmission soumis antérieurement aux décimes ne le seraient plus désormais.

Ainsi, depuis 1872, le droit de transmission sur les cessions d'actions est de 0 fr. 50, comme celui établi par la loi de frimaire. Mais, à la différence du droit qu'institue cette dernière loi, le droit qui a pour source première la loi de 1857 ne comporte pas de décimes. Dès lors, les cessions de part soumises au droit de 0 fr. 50 uniquement par interprétation de la loi

de frimaire étaient aussi assujetties aux décimes. pour les cessions d'actions que depuis 1850 la loi de frimaire ne régissait plus et tombant seulement sous le coup de la loi de 1857 modifiée, les particuliers n'avaient à payer que le droit net de 0 fr. 50 %. On conçoit très bien en conséquence que ceux-ci essayassent de faire admettre l'assimilation de la part et de l'action au regard de la loi de 1857, comme ils l'avaient fait admettre au regard de la loi de frimaire, pour éviter le droit de 2 %. De fait, la seconde assimilation, nous le verrons bientôt, n'était qu'un peu plus incorrecte que la première.

Malgré l'intérêt évident que présentait pour les particuliers la thèse nouvelle, celle-ci ne fut soutenue qu'assez tard, du jour où un arrêt de la Cour de Cassation lui eut assuré quelque chance de succès quoique rendu sur une question très différente. En 1895, la Cour de Cassation eut à se prononcer sur l'application de l'art. 6 de la loi du 23 juin 1857 aux cessions d'actions transmissibles par les formes du droit civil (art. 1690 du C. civ.). L'affirmative n'était pas douteuse, étant donné les termes de la loi de 1857, qui vise sans distinction les actions quelles qu'elles soient. Ce fut d'ailleurs dans ce sens que se prononça la Cour suprême (1). Mais les motifs sur lesquels s'appuie sa décision ont une portée plus large et contien-

(1) Cass. 4 fév. 1895. S. 95.1.363. et note de M. Wahl.

nent en germe la doctrine de l'extension aux cessions de faits de la loi du 23 juin 1857. « Attendu qu'en vertu de la règle *non bis in idem*, il y a incompatibilité entre l'art. 69, § 2, n° 6, de la loi du 22 frimaire an VII et l'art. 6 de la loi du 23 juin 1857, puisque, dans les cessions que frappe l'impôt établi par ce dernier article se trouvent nécessairement comprises celles qu'atteignait l'article précité de la loi du 22 frimaire an VII, qui s'est trouvé ainsi virtuellement abrogé ». Si l'article 69, § 2, n° 6, L. frim. est abrogé, si les cessions qu'il frappait le sont maintenant par la loi de 1857, il est bien évident que sont régies par cette dernière loi non seulement les cessions d'actions suivant l'art. 1690, C. civ. mais encore les cessions de parts d'intérêt (à supposer admise naturellement l'extension antérieurement consacrée de l'art. 69, § 2, n° 6, à ces opérations).

La Cour de Cassation n'avait probablement pas vu en 1895 la portée de la doctrine se dégageant des motifs de sa décision. C'était sans doute une simple redondance pour justifier surabondamment la solution qu'elle consacrait. Mais les particuliers virent rapidement que le nouvel arrêt leur assurait grande chance de succès dans leur prétention d'éviter les décimes ajoutés au droit de cession de part. La Régie naturellement résista encore, et en 1903 la question fut portée devant le tribunal de la Seine. Celui-ci s'appuyant sur l'abrogation de l'art. 69, § 2, n° 6, L. frim.

condamna l'administration et déclara seul exigible le droit de 0 fr. 50 sans décime. Nouvelle décision identique en 1904 (1). Cette fois, l'administration se pourvut en cassation. Loin de désavouer les motifs de l'arrêt de 1895, la Cour suprême consacra dans toute son ampleur la doctrine qui en découlait. C'est la loi du 23 juin 1857, non plus la loi de frimaire qui doit régir les cessions de part d'intérêt (2), « Attendu qu'aux termes de l'art. 6 de la loi du 23 juin 1857 indépendamment des droits établis par le titre II de la loi du 5 juin 1850, toute cession des titres ou promesses d'actions et d'obligations dans une société, compagnie ou entreprise quelconque, financière, industrielle, commerciale ou civile, quelle que soit la date de sa création, est assujettie, à partir du 1^{er} juillet 1857, à un droit de transmission de 0 fr. 20 % de la valeur négociée; qu'aux termes de l'art. 3 de la loi du 23 juin 1872, à partir de la promulgation de la présente loi, le taux des droits et taxe établis par la loi du 23 juin 1857, est fixé ainsi qu'il suit, savoir : à 0 fr.50 % pour la transmission des titres nominatifs... les droits et taxe ne sont pas soumis aux décimes ».

(1) Seine, 4 avr. 1903. S. 1906.2.86. Seine, 12 fév. 1904. S. 1907.1.241. Cf. Douai, 22 avr. 1896, *Journ. Enreg.* n° 24869. St-Etienne, 30 oct. 1901. R. E. n° 2879. Lille, 9 juin 1905 J. E. n° 27143. Saumur, 4 janv. 1906. J. E. n° 27143. Lille, 19 janv. 1906. R. P. n° 11340. Seine, 7 avr. 1906. R. P. n° 11230. Seine, 19 mai 1906. R. P. n° 11391. Chartres, 27 juin 1907, R. P. n° 11568.

(2) Cass. req. 27 avr. 1906. S. 1907.1.241 et note de M. Wahl. D. 07.1.441.

Attendu, en droit, que l'art. 6 de la loi du 23 juin 1857 précité, d'après lequel les cessions d'actions dans les sociétés sont assujetties au droit de 0 fr. 20 % (aujourd'hui 0 fr. 50 %), englobe dans la généralité de ses termes toutes les cessions d'actions dans la société, quel que soit le mode employé pour la transmission. « Qu'on ne pourrait, sans introduire dans la loi fiscale une distinction qu'elle n'a pas faite, ne pas appliquer l'art. 6 de la loi du 23 juin 1857, aussi bien aux cessions de parts d'intérêt dans les sociétés en nom collectif qu'à toutes les autres cessions », « qu'il y a incompatibilité entre l'art. 69, § 2, n° 6 de la loi du 22 frimaire, an VII et l'art. 6 de la loi du 23 juin 1857 ».

Que penser de cette décision dont le résultat pratique immédiat est de soustraire aux décimes le droit de cession de part ? Si, pour des motifs plus ou moins fondés juridiquement (tradition de l'ancien droit, intention du législateur de frimaire ou de 1804), on admet que l'art. 69, § 2, n° 6 vise, malgré son contenu littéral, l'intérêt au même titre que l'action, la solution nouvelle prévalant en jurisprudence semble d'abord assez logique. On peut critiquer le point de départ, le postulat initial (l'assimilation de l'intérêt et de l'action dans la loi de frimaire) mais ne doit-on pas reconnaître que l'extension à la part de la loi de 1857 découle nécessairement de ce postulat ? qu'il n'y a là que conséquence inévitable du principe anté-

rieurement admis? Il est certain que la loi de 1857 s'exprime à peu près dans les mêmes termes que la loi de frimaire.

Loi de frimaire « les cessions d'actions et coupons d'actions mobilières des compagnies et sociétés d'actionnaires », Loi de 1857 : « Toute cession de titres ou promesses d'actions ». Dans les deux cas, il n'est parlé que d'actions et si, au premier, on admet que le terme action vise l'intérêt comme l'action proprement dite, pourquoi ne pas l'admettre aussi dans le second ?

Nous croyons malgré tout que, considérée en elle-même, une telle extension est très critiquable. A supposer admise l'assimilation de la part d'intérêt et de l'action au regard de la loi de frimaire, il est difficile de raisonner d'une manière identique au regard de la loi de 1857. Nous remarquerons d'abord que, malgré leur apparence de parenté, les deux rédactions ne se confondent pas. La loi de frimaire vise des cessions d'actions, la loi de 1857 des cessions de titres d'actions. Or l'action est un droit immatériel, incorporel, le titre est quelque chose de matériel, une représentation du droit. La loi de frimaire frappe le droit immatériel, la loi de 1857 un titre. Pour que cette dernière s'applique il ne suffit pas que le droit existe, il faut encore qu'un titre ait été créé et délivré. Cela est universellement admis pour l'action proprement dite. La Régie qui avait autrefois soutenu la thèse

contraire a depuis abandonné ses prétentions (1). D'ailleurs, l'art. 6 de la loi de 1857 ne se borne pas à mentionner expressément les « titres d'actions », il contient encore la proposition suivante; « indépendamment des droits établis par le titre II de la loi du 5 juin 1850 », ce qui prouve que le droit de transmission qu'établit la loi de 1857 frappe seulement les actes déjà atteints par la loi de 1850, c'est-à-dire soumis au timbre. Or, seuls, les titres sont atteints par le timbre. Mais alors comment concevoir que cette même loi de 1857 puisse aussi viser les parts d'intérêts, qui pratiquement ne sont jamais représentées par des titres distincts et constituent de purs droits incorporels? La loi de frimaire, de par sa rédaction même, peut correctement être appliquée à des droits incorporels, la loi de 1857 ne le peut pas.

Ce n'est pas tout. Nous n'admettons pas en droit strict l'assimilation de l'intérêt et de l'action au regard de la loi de frimaire, nous reconnaissons cependant que cette thèse s'appuie sur des arguments d'une certaine force. L'ancien droit ignorait la distinction de l'action et de l'intérêt, les législateurs de frimaire ou de 1804 n'étaient pas plus avancés. On peut donc soutenir que, par le terme « action », l'art. 69, § 2, n° 6, L. frim. vise à la fois ce que nous entendons aujourd'hui et par action et par intérêt. Mais cet argument, le seul plausible en faveur de l'assimilation,

(1) Wahl : *Traité du régime fiscal des sociétés*, nos 1292 et s.

n'a plus aucune valeur transporté sur le terrain de la loi de 1857 car, à cette époque, on savait parfaitement qu'actions et intérêts n'exprimaient plus des droits juridiquement identiques. Dès lors, la conclusion s'impose. La loi de 1857 laisse la part d'intérêt hors de ses dispositions et, s'il est vrai que l'art. 69, § 2, n° 6. L. frim. soumet les cessions de part au droit de 0 fr. 50 (plus décimes), en tant que visant la cession de part, cette disposition n'est pas abrogée par la loi de 1857. Même quand la loi du 16 déc. 1871 aura porté à 0 fr. 50 le droit de transfert de la loi de 1857, celui-ci ne se confondra pas avec le droit de cession résultant de la loi de frimaire et l'exemption de décime accordée au premier par la loi du 29 juin 1872 ne devra pas juridiquement profiter au second. Aussi l'arrêt de cassation de 1906 nous paraît-il en tous points critiquable (1).

On peut d'ailleurs dire plus. L'application aux cessions de part de la loi de 1857 n'entraîne pas du tout — à s'en tenir au texte de la loi — perception du droit de transfert de 0 fr. 50. Dans l'opinion universellement acceptée aujourd'hui, sont seules astreintes au droit de 0 fr. 50 les valeurs qui se transmettent par voie de transfert sur les registres sociaux. Pour tous autres cas, et non seulement pour celui de

(1) En ce sens. Demante; *Principes de l'enregistrement*, t. II, n° 516.
Binet : *Rev. crit.* 1907, p. 402.

Wahl : *Régime fiscal des sociétés*, n° 720.

titres au porteur, c'est la taxe annuelle de 0 fr. 20 % qui est due. Or, comme pratiquement, les cessions de part ne se réalisent pas par transfert sur les registres sociaux, il faut en conclure que sur l'ensemble des parts sociales, c'est-à-dire sur le capital de la société, la taxe annuelle doit être perçue. La Régie a fort bien aperçu cette conséquence de l'application de la loi de 1857 aux cessions de part, elle l'a établie fort nettement dans son mémoire sous l'arrêt de cassation du 27 août 1906, et on peut s'étonner qu'elle n'ait pas encore cherché à la réaliser pratiquement (1). On voit en effet les avantages énormes qui résulteraient pour le fisc de la perception de la taxe annuelle. Au lieu de droits de transmission, somme toute exceptionnels, un impôt de 0 fr. 20 % (maintenant 0 fr. 25 %) frapperait le capital des sociétés de personnes. Cela compenserait bien au delà l'exemption de l'impôt sur le revenu dont jouissent ces sociétés. La question à notre connaissance n'a pas encore été portée devant les tribunaux. Il ne semble même pas qu'en fait, la Régie veuille entrer dans cette nouvelle voie. Cela prouve la modération relative de l'administration, car, sollicitée de se prononcer sur l'application de la taxe annuelle ou du droit de transfert, la Cour de Cassation ne pourrait que trancher le débat en faveur de la taxe annuelle à moins de contredire sa

(1) Elle en tirait aussi cette conséquence, que les sociétés par intérêt devraient être soumises au droit de communication.

jurisprudence antérieure, de revenir au droit de 0 fr. 50 plus décimes, à la loi de frimaire.

D'ailleurs, il ne faut peut-être pas attribuer exclusivement à une pensée désintéressée de la Régie le fait pour elle de ne pas chercher à tirer pratiquement les conséquences extrêmes de l'arrêt du 27 avr. 1906. La loi du 26 déc. 1908, qui sur certains points modifie profondément le régime fiscal des valeurs mobilières, est sans doute aussi pour beaucoup dans cette abstention. L'arrêt de 1906 quand il fut rendu paraissait favorable aux particuliers — ceux-ci payant désormais sans décimes un droit qui jadis en comportait —. La loi de 1908 a eu un effet inverse. L'application de la loi de 1857 aux cessions de parts d'intérêts entraîne maintenant paiement d'un droit plus élevé qu'au temps où la loi de frimaire régissait seule l'opération. Ce dernier point mérite quelques explications.

§ 3. — LA CESSION DE PART D'INTÉRÊT DEVANT LA LOI DU 26 DÉCEMBRE 1908

La réforme capitale réalisée par la loi de finance du 26 déc. 1908 est — au point de vue du régime des valeurs mobilières — la suppression du droit de conversion pour les conversions de titres au porteur en titres nominatifs. On espère ainsi donner une prime à la forme nominative et éviter, dans les déclarations de successions notamment, des dissimulations par-

ticulièrement préjudiciables au Trésor. Nous n'avons pas à nous occuper de cette dernière réforme. Mais la loi de 1908 dispose en outre : « Art. 5. A partir du 1^{er} janvier 1909, le taux du droit de transmission auquel sont assujettis les titres nominatifs des actions et des obligations françaises par le § 1 de l'art. 6 de la loi du 23 juin 1857, et par les art. 11 de la loi du 16 sept. 1871 et 3 de la loi du 29 juin 1872, est porté à 75 centimes par cent francs...

« Art. 6. A dater du 1^{er} janv. 1909, le droit de 0 fr. 20 % auquel sont assujettis les titres au porteur en vertu des art. 6 et 9 de la loi du 23 juin 1867, 11 de la loi du 16 sept. 1871, 1^{er} de la loi du 30 mars 1872 et 3 de la loi du 29 juin 1872, est élevé à 0 fr. 25 %, sans addition de décimes ». Il n'y a pas à s'y tromper et tout le monde est d'accord sur ce point, malgré la rédaction défectueuse de la loi, celle-ci a exactement le même domaine d'application que la loi de 1857. Le droit de transmission est élevé à 0 fr. 75, la taxe annuelle à 0 fr. 25, mais l'un et l'autre régissent toujours les mêmes situations. La pratique introduite par l'arrêt de 1906 s'est donc continuée, la part d'intérêt est soumise au même droit de transmission que l'action, par conséquent, maintenant, au droit de 0 fr. 75, En sorte que les particuliers, qui, pour éviter les décimes ont voulu soustraire la cession de part à la loi de frimaire ont actuellement intérêt à ce que celle-ci leur soit de nouveau appliquée. Mieux vaut payer un

droit de 0 fr. 50 plus décimes, soit 0 fr. 62 1/2, que payer un droit de 0 fr. 75 sans décimes. D'autant que les considérations précédemment développées sur la perception de la taxe annuelle gardent toute leur force au regard de la loi de 1908. La Régie a pu s'estimer momentanément satisfaite de voir tourner en sa faveur, du fait d'une réforme législative, une jurisprudence d'abord établie contre elle. Rien ne prouve qu'elle ne voudra obtenir plus encore, qu'elle ne reprendra pas et ne développera pas devant les tribunaux la thèse esquissée dans son mémoire sous l'arrêt de 1906; qu'elle ne réclamera pas aux sociétés de personnes le paiement de la taxe annuelle. Les sociétés par intérêt, — celles dont il y a lieu de favoriser le développement d'après une politique juridique traditionnelle, se trouveraient de ce fait très fortement grevées. — C'est pourquoi la solution qui prévalut en 1906 devant la Cour de Cassation n'est peut-être pas définitive. On en reviendra peut-être par une interprétation plus exacte de la loi de 1857, dont la loi de 1908 n'est qu'une prolongement, à faire régler la cession d'intérêt par la loi de frimaire.

SECTION II

Conclusions doctrinales. — De l'opportunité d'une réforme législative. — Sens dans lequel elle pourrait être faite.

Nous venons de le constater, étant donné les termes l'esprit même de la loi du 23 juin 1857 ou des lois modificatives qui n'en sont que le prolongement, ce n'est pas dans ces lois qu'il faut chercher le droit frappant les cessions d'intérêt; une saine interprétation conduit à faire régir ces dernières uniquement par la loi de frimaire. Il faut donc choisir entre le droit de 2 %, qu'établit l'art. 69, § 5, n° 1, L. frimaire ou le droit de 0 fr. 50 (plus décimes) résultant de l'art. 69, § 2, n° 6. Le droit de 0 fr. 75 (L. 26 déc. 1908) est manifestement inapplicable. Or, pour nous, la solution n'est pas douteuse. Certes, c'est avec regret que nous l'indiquons, c'est avec regret que nous critiquons une jurisprudence qui, négligeant toute préoccupation fiscale, s'inspira exclusivement depuis 1868 de l'intérêt légitime des particuliers, mais, nous devons le reconnaître en toute loyauté, dans la lutte qu'elle soutint avec des fortunes diverses devant les tribunaux, jusqu'au moment où l'arrêt des Chambres réunies condamna définitivement ses prétentions, en droit strict, l'administration avait raison, l'interpré-

tation correcte des textes conduit à frapper les cessions de part du droit de 2%.

L'art. 69, § 2, n° 6 vise littéralement les « cessions d'actions et coupons d'actions mobilières des compagnies et sociétés d'actionnaires ». Cela, au point de vue externe, ne peut concerner que les sociétés anonymes ou commandites par actions; cela, au point de vue de la valeur transmise, ne peut concerner que l'action à l'exclusion de l'intérêt. Pour faire tomber l'intérêt sous le coup de l'art. 69, § 2, n° 6, il faut élargir la portée d'un texte exceptionnel (l'art. 69, § 5, n° 1, constitue en effet le droit commun). Une telle méthode est déjà critiquable en droit civil, elle l'est bien plus en droit fiscal. Dire d'autre part, qu'en frimaire an VII le législateur ignorait les différences spécifiques, sépare l'action de l'intérêt, qu'en 1804, il les considérait même comme deux meubles identiques, cela est peut être contestable en fait et ne saurait, en tout cas, justifier *actuellement* l'interprétation extensive de l'art. 69, § 2, n° 6. Les vérités scientifiques sont supérieures au législateur, ces vérités doivent s'imposer pratiquement dès qu'elles sont connues, à moins pourtant qu'un texte impératif ne commande la solution qui les contredit. Mais ici ce texte n'existe pas. L'art. 69, § 2 n° 6 parle seulement de l'action. Du jour où l'on constate que l'intérêt diffère de l'action par certains caractères spécifiques, cette constatation a en quelque sorte une *valeur déclarative*,

Les dispositions d'exception, visant seulement et littéralement l'action, ne doivent plus régir l'intérêt, même si les différences séparant les deux choses n'étaient pas connues au moment où fut édictée la disposition. L'art. 69, § 2, n° 6 écarté, le droit commun reprend son empire et, l'intérêt constituant un meuble, la cession de part est soumise au droit de 2 % par application de l'art. 69, § 5, n° 1. Nous reconnaissons pourtant que de tous les arguments présentés en faveur du tarif de 0 fr. 50, celui tiré de l'identité de l'action et de l'intérêt dans l'esprit des législateurs de frimaire ou de 1804, est certainement le moins mauvais. Au prix d'une *inelegantia juris*, on pourrait peut-être s'en contenter pratiquement, en s'appuyant en outre sur la tradition conforme de l'ancien droit. Mais, nous le répétons, en droit strict et devant les textes interprétés littéralement, le tarif de 2 % est le seul fondé actuellement.

Un doute cependant persiste encore. La doctrine dominante considère la part sociale comme un meuble incorporel, une créance. Pour être régulière, la cession d'intérêt exige accomplissement des formalités de l'art. 1690. Ne pourrait-on dès lors soutenir que l'opération entraîne perception, non du droit de 2 %, mais du droit de 1 % atteignant les cessions de créance. Une telle manière de voir paraîtrait au prime abord assez séduisante, elle se heurte malheureusement à une objection insurmontable. L'assimilation de la part

sociale à une créance résulte plutôt de la nécessité logique de classer tous les éléments du patrimoine en droit réels ou personnels que de la nature même des choses. L'intérêt est une créance sans doute, mais une créance bien spéciale et très différente des créances à chiffre déterminé contre particuliers, les seules manifestement visées par l'art. 69, § 3, n° 3, L. frimaire. L'intérêt n'a pas de valeur nominale, le droit au dividende est subordonné à l'existence de bénéfices, la créance de l'associé apparaît donc conditionnelle dans son existence, indéterminée quant à son chiffre. Comment lui appliquer le mode de liquidation du droit proportionnel établi pour les cessions prévues par l'art. 69, § 3, n° 3, liquidation s'opérant non d'après le prix, mais le montant de la créance? Il est impossible d'étendre aux transmissions de part la disposition en question. Nous sommes ainsi toujours ramené à ce tarif de 2 % que nous voudrions éviter, mais qui s'impose à nous dans l'état actuel des textes.

Seul, le législateur peut résoudre le problème d'une manière logique. Certes, juridiquement l'intérêt constitue un meuble. Le tarif de 2 % n'en est pas moins cependant excessif, si l'on fait état des charges éventuelles fort lourdes qui pèsent souvent sur l'associé. D'un autre côté, nous ne voyons pas pourquoi la cession de part — fait exceptionnel et ne présentant pas d'utilité économique bien sensible — serait plus favorisée au point de vue fiscal que la circulation des

actions qui, selon la formule jurisprudentielle, « importe à la prospérité commerciale ». A notre avis, les parts d'intérêt devraient être divisées en deux catégories, celles qui comportent obligation de contribuer au passif social, celles où cette obligation n'atteint pas l'associé. On pourrait assimiler fiscalement les premières à l'action, les soumettre par conséquent au droit de transmission de 0 fr. 75 (sans décimes). Sans doute, leur circulation purement accidentelle, n'intéresse pas la prospérité commerciale et, de ce chef, devrait être taxée plus lourdement que les transmissions d'actions. Mais les charges éventuelles pesant sur l'associé méritent d'être prises en considération, nous n'avons pas affaire à des valeurs patrimoniales purement actives. Cela justifie bien un traitement de faveur pour le droit de transmission.

Quant aux commandites, elles se rapprochent beaucoup économiquement d'une créance ordinaire. Les difficultés juridiques que nous éprouvons à distinguer le prêteur du commanditaire le montrent bien. Évidemment le commanditaire n'est pas sûr de récupérer son capital mais, tout bien considéré, ce risque (un peu plus accentué ici), n'est-il pas commun à tous les créanciers ? Dans ces conditions, le droit de transmission de 1 %, déjà appliqué aux créances, ne nous paraîtrait pas exagéré pour ces catégories de parts sociales. Il serait seulement liquidé d'après le

prix de cession à la différence de ce qui se passe pour les créances ordinaires.

Nous ne croyons pas que d'autres distinctions s'imposent, notamment selon que la cession serait opposable aux tiers ou ne se réaliserait qu'*inter partes*. Outre que l'institution de tarifs différents pour ces deux hypothèses susciterait peut-être des difficultés pratiques considérables, la distinction n'est pas impérieusement commandée par l'équité. Certes, la situation du croupier est moins avantageuse que celle du cessionnaire véritable qui participe personnellement à l'activité sociale (actes de délibération et de contrôle tout au moins), mais ce fait influe sur le prix fixé par les parties, il réagit aussi automatiquement sur la perception de l'impôt de transmission puisque les droits sont liquidés d'après le prix.

Quoi qu'il en soit, ce régime n'appartient encore qu'au domaine des possibilités. Dans la pratique actuelle — et c'est surtout ceci qu'il faut retenir — les cessions de parts d'intérêt, comme les cessions d'actions sont soumises au droit de 0 fr. 75 % par l'application plus ou moins justifiée de la loi du 26 déc. 1908, procédant elle-même de la loi du 23 juin 1857.

CHAPITRE II

CONDITIONS D'APPLICATION DU DROIT DE CESSION DE PART

Nous savons que pratiquement dans la doctrine plus ou moins fondée qui prévaut en jurisprudence et à laquelle s'est ralliée l'administration, la cession de part est soumise au droit de 0 fr. 75 sans décimes, calculé sur le prix de cession. Mais, bien entendu, la perception de ce droit est subordonnée à l'existence d'une convention constituant une cession de part. Or, à raison de certains faits, tenant soit à la situation de la société, soit à la conduite effective des parties, il n'est pas toujours aisé de savoir si l'on a devant soi une véritable cession ou une autre opération entraînant exigibilité de droits très différents. Parfois, la cession est dissimulée, intentionnellement ou non, sous un acte qui à première vue lui ressemble fort peu. Parfois aussi, il n'y a qu'apparence de cession de part, il y a en réalité toute autre chose. Il importe cependant de savoir à quoi s'en tenir puisque — sans parler de

l'intérêt de la question en droit civil — c'est la quotité même de l'impôt qui est en jeu. Aussi devons-nous nous attacher maintenant à préciser les caractères spécifiques qui permettent en droit fiscal de reconnaître une cession de part, qui conditionnent l'application du tarif de 0 fr. 75 %. Ces caractères, croyons-nous, se ramènent à trois : la convention qualifiée cession doit avoir pour objet une part d'intérêt, valeur patrimoniale unique, et non un ensemble de droits sociaux restés indépendants les uns des autres ; la convention portant sur la part doit constituer une transmission de la part qui sort d'un patrimoine pour entrer dans un autre. Cette transmission enfin doit avoir lieu à titre onéreux, ce qui exclut le cas de donation ou de succession. Reprenons dans des sections distinctes chacune de ces idées essentielles.

SECTION I

La cession doit avoir pour objet une part d'intérêt

On sait le sens que, dans l'introduction précédant cette étude, nous avons attribué au mot : part d'intérêt. Il n'y a dans notre pensée *stricto sensu* part d'intérêt qu'autant que les droits divers découlant de la qualité d'associé se sont en quelque sorte amalgamés, forment un tout, une valeur patrimoniale unique, une créance mobilière, complètement indé-

pendante de la masse des biens sociaux. Cela ne se produit pas toujours. Quand la société n'est pas douée de personnalité, les valeurs mobilières ou immobilières composant l'actif social sont en réalité indivises entre associés; outre leurs créances mutuelles sur les bénéfices, ceux-ci ont un droit de copropriété sur chacun des biens sociaux. *Lato sensu*, il y a encore, si l'on veut, part d'intérêt, mais le mot n'exprime plus alors qu'un ensemble inorganique de droits indépendants soumis, quant à leur transmission, à des règles de fond variables (notamment capacité, transcription) et à des taxes fiscales également variables. Qu'un associé veuille du consentement des autres se substituer une autre personne, il lui transmettra bien l'ensemble des prérogatives résultant de la qualité d'associé, mais par des opérations intellectuellement distinctes. Si l'actif de la société comprend des immeubles, des meubles corporels, des créances, le cédant transférera au cessionnaire une part indivise d'immeubles, de meubles, de créances. Il sera dû au fisc le droit de 7 % pour les immeubles, le droit de 2 % pour les meubles, le droit de 1 % pour les créances. Le droit réduit de 0 fr. 75 ne sera pas applicable. On voit l'importance pratique de la distinction. Le critère rigoureux de celle-ci n'en doit être recherché qu'avec plus de soin. On ne peut en effet se borner à dire qu'il y aura cession de part *stricto sensu* quand la transmission portera sur des droits

sociaux dans une société personnifiée, qu'il y aura dans l'hypothèse inverse cession de droits indépendants taxée différemment selon la nature des biens transmis. Cela serait insuffisant. D'un côté, nous le verrons, certaines cessions ne bénéficient pas du tarif réduit, encore que la société soit personnifiée. D'un autre côté, l'existence ou l'absence de personnalité résultent d'événements divers qu'il importe d'envisager séparément car ils peuvent en même temps modifier la physionomie de la cession, la faire apparaître avec tels ou tels caractères originaux. Il reste vrai que celle-ci sera soumise au droit de 0 fr. 75 quand elle portera sur une part *stricto sensu*, un droit mobilier unique, que dans les autres cas le tarif variera selon la nature des biens composant l'actif social. Mais pour savoir si nous nous trouvons dans l'une ou l'autre situation, il ne faut pas seulement envisager l'état de la société au moment où la cession intervient, sa personnalité ou sa non-personnalité, il faut encore se demander ce que les parties ont voulu transmettre, si c'est bien une part sociale *stricto sensu* ou autre chose qu'une part sociale. Il y a, si l'on veut, une appréciation de faits objectifs (état de la société) sur lesquels les volontés du cédant et du cessionnaire n'ont pas de prise; il y a aussi un examen subjectif de l'intention des parties qui n'a pas une importance moindre. Reprenons successivement ces deux côtés de la question.

§ 1. — L'APPLICATION DU TARIF DE 0 FR. 75
EST D'ABORD CONDITIONNÉE PAR L'ÉTAT DE LA SOCIÉTÉ
AU MOMENT DE LA CESSION

Ici, c'est bien au fait de personnalité ou d'absence de personnalité que tout se ramène. La part sociale constitue un droit mobilier unique dans une société personnifiée; sans personnalité, il n'y a pas à proprement parler de part, mais un ensemble de droits simplement juxtaposés. Seulement, nous l'avons déjà laissé entendre, le fait de personnalité ou de non-personnalité, n'est qu'une résultante, un produit de causes diverses. Ce sont ces causes qu'il importe de connaître pour voir l'action qu'elles exercent sur la cession de part; elles résident tantôt dans le type même de société telle que les parties l'ont constituée; tantôt dans des accidents plus ou moins fortuits ayant atteint la société, soit au moment de sa formation, soit en cours d'existence, tantôt enfin le défaut de personnalité est quelque chose de très normal, vient de ce qu'au moment ou intervient la cession, la société n'existe plus ou n'existe pas encore. Type de la société; circonstances ayant accompagné sa constitution ou même postérieures à cette constitution; époque où intervient la cession, tels sont les événements qui ont action sur l'homogénéité de la part sociale, son unité juridique ou sa décomposition en éléments indépendants, tels sont aussi les événe-

ments qui conditionnent l'application du tarif de 0 fr. 75 ou de droits variables, selon la nature des biens sociaux.

I. — *Type de la société telle que les parties
l'ont constituée*

Du moment qu'elles sont régulièrement constituées, qu'elles se sont conformées aux conditions de fond ou de forme établies par la loi, presque toutes les sociétés sont douées aujourd'hui de personnalité. Seules, les associations en participation en sont privées à raison de leur type même. Par conséquent, pour toutes autres sociétés, la part sociale est bien en principe une valeur patrimoniale unique, un droit mobilier encore que des immeubles rentrent dans la composition du fonds social, par conséquent la cession de part bénéficie en principe du tarif réduit de 0 fr. 75. Cela ne fait plus de doute pour les sociétés en nom collectif (1) ou en commandite simple (2), qu'il s'agisse en ce qui concerne ces dernières de la part d'un commanditaire ou de celle d'un commandité. La même solution s'impose pour la cession de part

(1) Cass. civ., 7 mars 1866. S. 66.1.173. D. 66.1.119. Cass. civ., 16 nov. 1868. S. 69.1.466. D. 69.1.76. — Cass. Ch. réunies, 29 déc. 1868. S. 69.1.73. — Cass. 4 déc. 1871. S. 71.1.245. — Wahl, *op. cit.*, t. I, n° 740.

(2) Cass. civ., 17 août 1870. S. 70.1.435. D. 71.1.150. — Naquet, *Traité théorique et pratique de droits d'enregistrement*, 2^e éd., Paris, 1899, t. II, n° 500. — Wahl, *op. cit.*, t. I, n° 740.

d'un commandité dans une commandite par actions. Quant aux transmissions d'actions proprement dites, nous n'avons pas à nous en occuper, ce ne sont pas des parts d'intérêt. Toutefois nous remarquerons que certaines sociétés anonymes ou en commandite par actions, sont en dépit des rouages, du statut légal qui les font considérer comme telles de véritables sociétés de personnes où la part sociale a bien, au fond des choses, le caractère d'un intérêt non celui d'une action. En sens inverse, on a vu des sociétés en nom collectif prétendre attribuer la forme d'action à la part sociale. Cela n'est peut-être pas valable en droit commercial, mais cela n'empêcherait pas de considérer ces parts comme des actions en droit fiscal, l'administration n'étant pas juge de la validité des actes (1). Cette question ne présente pas d'ailleurs d'intérêt au point de vue qui nous occupe puisque nous considérons seulement le lien existant entre le type de la société et sa personnalité. Que la société soit en nom collectif, en commandite simple, en commandite par actions ou anonyme, elle est certainement personnifiée en raison de son type (à supposer bien entendu une constitution régulière). Dès lors, la part sociale forme bien une valeur patrimoniale unique et si nous reconnaissons à cette part, étant donnés ses éléments internes, le caractère d'intérêt (2),

(1) Wahl, *op. cit.*, t. I, nos 1270 et s., 1296 et s.

(2) Sur la distinction de l'action et de l'intérêt, abstraction faite du type de société. V. *supra*, *Introduction*.

sa transmission sera soumise aux règles fiscales de la cession de part d'intérêt, même si la société se présente par ailleurs comme anonyme. Quant aux sociétés civiles, on sait que la thèse de personnalité a triomphé en jurisprudence. Donc, ici encore, il y a parts d'intérêt *stricto sensu*, le droit de 0 fr. 75 s'applique (1).

Une toute autre solution doit être indiquée pour les participations. Ce sont des sociétés occultes, limitant leurs effets *inter socios* et qui, ne s'extériorisant pas, ne s'imposant pas aux tiers, ne possèdent pas la personnalité. A vrai dire, elles ne comportent pas généralement, même *inter partes* de fonds commun indivis. Le gérant est seul propriétaire des biens sociaux, même de ceux qui lui ont été remis par les participants à titre d'apport. L'affectation de ces biens à un but collectif, se traduit par l'obligation purement personnelle incombant au gérant, de remettre aux participants une fraction des bénéfices résultant de la gestion, suivant des proportions convenues. Quand la société prendra fin, une portion des biens affectés sera attribuée aux participants. Mais il y aura une

(1) Cass. civ. 9 mai 1864. S. 64.1.239. Cass. civ. 14 nov. 1877. S. 78.144. D. 78.1-5. Douai, 8 juin 1867. R. P. n° 2746. Dreux, 19 janv. 1875, D. 75.5.211. Seine, 13 mars 1875. D. 75.5.211. Rouen, 7 mars 1878 et Valenciennes, 29 mai 1878. Garnier, v° Société, n°s 312. 2.

Bastiné : *Théorie du droit fiscal dans ses rapports avec le notarial*, Bruxelles, 2^e éd. 1878. Tome II, n° 477.

Rutgeerts : *Cours de droit fiscal*, Bruxelles. 1876-1877, n° 689.

Naquet, *op. cit.*, t. II, n° 560.

Garnier, *op. cit.*, v° Société, n°s 312. 2.

Wahl, *op. cit.*, n° 740.

transmission de propriété, une mutation de patrimoine à patrimoine, non pas un partage entre copropriétaires indivis. Ce transfert sera une suite de l'obligation personnelle pesant sur le gérant de faire participer dans telle mesure un certain nombre de personnes aux résultats de son activité, ce ne sera pas une conséquence d'indivision. Si la société fonctionne telle que nous l'avons décrite, les droits sociaux des participants se ramènent à une créance contre le gérant. Les droits sociaux de ce dernier sont au contraire plus complexes, ils comprennent — sous déduction de l'obligation personnelle dont nous venons de parler — tout ce qui constitue l'actif de la société, actif mobilier ou immobilier.

Généralement ce sont les droits sociaux du gérant qui font l'objet d'une transmission. Celui-ci, pour faciliter la liquidation dont il veut se décharger, transmet à un participant l'ensemble de ses droits mobiliers ou immobiliers ayant un caractère social. Il ne saurait être question d'appliquer à l'opération le tarif réduit de 0 fr. 75. Ce n'est pas véritablement une part sociale qui fait l'objet de la mutation, c'est un stock de biens indépendants les uns des autres. Meubles ou immeubles appartenaient au cédant non à une personne morale qui ici n'existe pas. Sont exigibles les droits d'après la nature des biens transmis (1).

(1) Cass. civ. 13 nov. 1872. S. 73.1.41. D. 73.1.126. Seine, 22 avr. 1876, J. E. n° 20066. cf. Cass. civ. 2 fév. 1901. J. S.; 02. 114. Schicks.

Plus caractéristique est la situation de sociétés comportant une indivision véritable et qui, sans se confondre avec les participations — le lien social pouvant ne pas être occulte — sont cependant privées de la personnalité. Ces sociétés appartiennent au groupe des sociétés de fait. Mais ici il ne s'agit plus à proprement parler d'un type individualisé de société. Le caractère de fait d'une société a pour cause un vice de fond ou de forme l'ayant affectée soit au moment de sa constitution, soit, ce qui est plus rare, dans une manifestation postérieure de sa vie juridique. C'est une sorte de *capitis deminutio* partielle susceptible d'atteindre n'importe quel type de société : en nom collectif, commandite, anonyme, civile, mais ne créant pas par elle-même une catégorie nouvelle de sociétés. Aussi y a-t-il lieu d'en parler à propos du second groupe de causes ayant action sur la personnalité de la société et l'homogénéité de la part sociale, à propos des irrégularités plus ou moins accidentelles commises lors de la constitution ou plus tard.

Dictionn. des dr. d'enreg., de succession, de timbre. Bruxelles, 1899-1906. Cession d'act. n° 5. Naquet *op. cit.*, t. II, n° 560. Garnier, *op. cit.* v° Société, n° 309. Wahl, *op. cit.* n° 741. — On a vu au chap. I que cependant la Cour de Cass. avait plusieurs fois statué dans le sens de l'application du droit réduit. Cass. civ. 12 juill. 1842. S. 42.1.596. Cass. civ. 6 fév. 1867. S. 67.1.135. Mais dans ces espèces la seule question soulevée était celle de savoir si étaient dus les droits de 0^{fr}. 50 ou de 2 %, c'est-à-dire deux droits réduits.

II. — *Circonstances ayant accompagné la constitution de la société ou postérieure à celle constitution et ayant action sur sa personnalité.*

A. — *Constitution de la société.* — La loi a établi un certain nombre de règles de forme ou de fond auxquelles doit se conformer toute société prétendant se constituer régulièrement. Ces règles sont d'ailleurs très variables selon les types de société. Pour les sociétés civiles, elles se trouvent réduites au minimum; ce sont des exigences de fond se rapportant aux éléments essentiels du contrat de société en particulier et de tout contrat en général. Pour les sociétés commerciales, viennent se superposer des conditions de formes rigoureuses (écrit et publicité) auxquelles se joignent, s'il s'agit de sociétés par actions, des règles plus spéciales destinées surtout à assurer la réalité du capital social. Tout cela est sanctionné au moins nominale-ment par la nullité de la société.

Seulement, une société nulle peut fonctionner en fait; il peut se former une masse de biens indivis et rien n'empêche un associé de transmettre à un tiers sa part sociale. Suivant quel tarif taxera-t-on l'opération? La solution à peu près universellement admise pour la cession de part d'intérêt, celle qui prévaut pratiquement aujourd'hui est que le droit réduit de 0 fr. 75 ne saurait s'appliquer. Nulle, la société n'existe pas juridiquement, elle ne constitue pas par

conséquent une personne morale. En fait, plusieurs personnes se trouvent copropriétaires d'une masse de biens, l'une d'elle cède sa part dans la masse, la cession doit être taxée selon la nature des biens transmis. Sans doute, il y a société de fait, mais la société de fait a seulement pour effet de permettre aux tiers créanciers d'actionner l'ensemble des associés, à ces derniers de se répartir équitablement pertes ou bénéfices, elle ne provoque pas constitution d'un patrimoine autonome distinct du patrimoine des associés, elle n'est pas douée de personnalité (1).

Nous ne saurions approuver une doctrine aussi absolue. Il faut, croyons-nous, envisager séparément chacun des cas qui peuvent se présenter, distinguer selon que la nullité a pour cause un vice de fond proprement dit, l'inobservation pour les sociétés de capitaux des conditions spéciales que la loi leur impose, l'absence d'écrit ou le défaut de publicité.

1) La nullité provient-elle d'un vice de fond ayant affecté le contrat même et se référant soit au consentement des parties, soit à l'objet, nous pensons que cette nullité qui, une fois prononcée, arrêtera la marche de la société, n'a pas action dans le passé sur la personnalité morale de cette dernière. La personnalité

(1) Cass. civ. 6 mars 1872 (impl.). S. 72.1.88. D. 72.1.169. Grenoble, 12 janv. 1870 (impl.), R. P. n° 3418. Marseille, 13 nov. 1885, J. E. n° 22756. R. P. n° 6658. Castres, 19 déc. 1895. R. P. n° 8742. Seine, 23 mars 1907 (motifs). J. E. n° 27348. Schicks. *op. cit.*, v° Cession d'act. n° 10. Naquet, *op. cit.*, n° 560. Wahl, *op. cit.*, n° 742.

est quelque chose d'indépendant du contrat; elle résulte de la publicité légale qui, correctement accomplie, garde toute sa valeur quel que soit le sort du contrat. Dès lors, malgré la nullité du contrat, à raison de la persistance de la personnalité, la part sociale continue à former un tout cohérent, un droit mobilier unique, le tarif de 0 fr. 75 reste applicable.

2) La même solution s'impose pour les sociétés de capitaux nulles par suite de l'inobservation des conditions spéciales que la loi leur impose. C'est bien au contrat, et au contrat seul, que la nullité s'attaque alors; la personnalité de la société n'est pas atteinte dans le passé. Au demeurant, la remarque n'a d'intérêt qu'autant que la part sociale constitue un intérêt (ce qui est possible même dans les sociétés de capitaux). Si, et cela est l'hypothèse normale, la part sociale a revêtu la forme action, on est d'accord pour décider que le défaut de personnalité de la société n'écarte pas le droit réduit de 0 fr. 75. Il est dès lors inutile de discuter sur le point de savoir si la nullité résultant des conditions spéciales édictées par la loi de 1867, agit ou non sur la personnalité de la société. Mais, nous le répétons, il arrive qu'une société anonyme émette non des actions, mais de véritables parts d'intérêt. Le maintien de la personnalité de la société présente alors une importance capitale puisqu'il permet de frapper la cession de part du droit de 0 fr. 75 et non de droits variables selon la nature des biens composant l'actif social.

3) Toute société commerciale doit se constituer par écrit. Cette exigence a un double fondement. D'abord, si les statuts ne sont pas rédigés par écrit, l'accomplissement des formalités devient matériellement impossible. Il en résulte une situation irrégulière que nous étudierons plus loin. Mais en dehors même de ce point de vue, l'écrit est exigé *ad probationem* pour prouver l'existence de la société, le contenu de ses clauses (même au-dessous de 150 fr.). Dès lors, qu'une société par intérêt à objet commercial soit constituée verbalement et qu'un associé cède ensuite sa part à un tiers, le droit de 0 fr. 75 ne sera pas applicable. Les parties doivent fournir en effet les éléments de la perception. Or, sans écrit, ils ne peuvent prouver l'existence de la société, *a fortiori*, sa personnalité. Nous approuvons donc sur ce point les solutions de la jurisprudence écartant le tarif de 0 fr. 75 (1).

4) Reste enfin le cas de défaut de publicité. La société s'est constituée par écrit — mais l'affichage et les insertions requis par la loi n'ont pas été effectués. — On décide généralement que la Régie a qualité pour se prévaloir de l'omission, contester la personnalité de la société et, conséquemment, taxer les cessions de part selon la nature des biens sociaux. Nous ne sommes pas absolument sûr de la rectitude

(1) Cass. civ., 6 mars 1872. S. 72.1.88. Grenoble, 12 janv. 1870, R. P. n° 3418. — Mais la solution inverse s'impose et est pratiquement admise pour les sociétés civiles non soumises aux conditions d'écrit et de publicité,

parfaite de cette solution. Sans doute, il y a un lien évident entre la personnalité de la société et les formalités de publicité. Sans doute, la société non publiée est inopposable aux tiers. Mais d'éminents auteurs ont contesté à la Régie la qualité de tiers (1) et, d'autre part, l'absence de publicité n'entraîne pas de plein droit absence de personnalité (2). Les tiers, si tel est leur intérêt, peuvent considérer la société comme personnifiée — au moins dans leurs rapports avec les associés. L'absence de personnalité ne sera que relative, vraie à l'égard de telle personne, non de telle autre. Il n'y aura pas là une situation objective qui s'impose à tous. Si l'on admet que la Régie n'a pas qualité de tiers, on pourrait soutenir avec assez de vraisemblance qu'elle ne saurait arguer du défaut de publicité pour exiger en cas de cession de part, perception de droits selon la nature des biens sociaux.

En dépit des critiques que nous avons cru devoir formuler, il faut retenir que, pratiquement, dans le système qui prévaut en jurisprudence, tout vice de fond ou de forme affectant la société lors de sa constitution et sanctionné légalement par la nullité fait

(1) Wahl : *Traité de droit fiscal*. Paris, 1903. t. III, nos 512-513.

(2) Certains auteurs inclinent même à penser que le défaut de publicité n'entraîne pas pour le passé disparition de la personnalité de la société. (Maintien du droit de préférence des anciens sociaux). V^o notamment Hémard : *Régime des sociétés de fait ou sociétés irrégulières*, *Annales de droit commercial*, avr. 1909. n^o 1, p. 81. La solution nous paraît un peu hardie en droit français.

obstacle, si la société fonctionne en fait, à l'application aux cessions de part du tarif réduit de 0 fr. 75.

B. — *Événements postérieurs à la constitution.* — On ne voit pas trop à première vue comment une société personnifiée au moment de sa constitution puisse perdre par la suite la personnalité. L'hypothèse est cependant assez pratique. Il peut arriver qu'une société commerciale ne soit constituée de par ses statuts que pour un temps limité, dix ans, vingt ans, etc. A l'expiration du délai, les associés en raison des circonstances de fait de l'exploitation trouvent avantageux de ne pas arrêter la marche de la société. Celle-ci continue à fonctionner ostensiblement comme dans le passé, mais, si des formalités de publicité n'ont pas prévenu les tiers de la modification apportée aux statuts, cette modification ne leur est pas opposable. Les créanciers personnels invoquant le contrat primitif, ne manqueront pas de soutenir qu'en tant que personne morale la société n'existe plus, qu'il n'y a plus que société de fait ne mettant pas obstacle à leur droit de gage sur la masse collective de biens sociaux. De même, la Régie comme au cas de défaut initial de publicité prétend percevoir, si un associé cède sa part, les droits variables selon la nature des biens sociaux, non pas le droit de 0 fr. 75. La jurisprudence lui donne pleinement raison (1). La solu-

(1) Marseille, 13 nov. 1885, J. E. n° 22576, R. P. n° 6658. Lyon,

tion s'impose en effet, étant admis que le défaut initial de publicité écarte l'application du droit de 0 fr. 75. Mais les mêmes doutes que nous avons exprimés sur ce dernier point doivent être manifestés ici, les deux situations étant juridiquement identiques.

III. — *Moment où se réalise la cession*

Alors même qu'en raison de son type et de sa situation régulière, la personnalité de la société est incontestable, alors même que, par conséquent, l'unité juridique de la part est certaine pendant l'existence de la société, on peut hésiter parfois à soumettre la cession de part au droit réduit de 0 fr. 75, étant donné le moment où se réalise la cession. Celle-ci n'intervient pas toujours en effet pendant le fonctionnement de la société (alors le droit de 0 fr. 75 est certainement applicable) on la voit opérée tantôt avant la constitution, tantôt au moment de la constitution, tantôt au moment de la dissolution ou après dissolution. Or, à ces moments l'existence même de la société et sa personnalité sont plus ou moins douteuses et par voie de conséquence, l'homogénéité de la part et l'application du tarif de 0 fr. 75. Cela nécessite un examen successif de ces diverses situations.

A. — *Cession réalisée avant la constitution de la société.*

19 fév. 1890. J. E. n° 23542. R. P. n° 7467. Castres, 19 déc. 1895. R. P. 54 n° 8742. Seine, 23 mars 1907, J. E. n° 27348.

— Avant la constitution de la société la part sociale n'existe pas encore; si, malgré tout, c'est bien cette part qui fait l'objet de la mutation, il y a vente de chose future. Cette chose doit être appréciée fiscalement comme elle sera, donc ici, comme un droit mobilier unique. Malgré les hésitations de la jurisprudence (1), le tarif de 0 fr. 75 nous paraît s'imposer. On ne peut objecter qu'il y a vente d'apports. Ceux-ci restent bien la propriété du cédant, qui devra les transférer à la société, non au cessionnaire. Il cède ses droits sociaux pour l'époque où ils existeront, l'apport reste étranger à l'opération.

B. — *Cession réalisée au moment de la constitution.* — A ce moment, la personne morale prend naissance, à ce moment, par conséquent, aucun doute n'est permis sur l'homogénéité de la part et une cession même immédiate, même incorporée dans l'acte même de société n'est théoriquement passible que du droit de 0 fr. 75 (2). Seulement, en fait, on décidera souvent qu'étant données les circonstances de la cause, la cession de part est simulée, qu'elle recouvre une vente d'apports. Remarquons, d'autre part, que la réalisation de la cession au moment de la constitution peut résulter soit d'une convention qui s'exécute immédia-

(1) Rocroi, 6 mars 1891. J. E. n° 23597. R. P. n° 7683. Toulouse, 10 août 1905. R. P. n° 11.232. Sol, 8 mars 1886 et 16 oct. 1891. *Traité alph. des dr. d'enregistr.* Maguéro, v° Soc., n°247 ter.

(2) Valenciennes, 29 avr. 1898, R. E. n° 1799.

tement, soit de l'arrivée postérieure d'une condition suspensive rétroagissant à ce moment.

C. — *Cession réalisée lors de la dissolution ou après la dissolution de la société.* — La dissolution est l'expiration d'une société, l'anéantissement du lien social. Les biens sociaux perdent désormais, — sous réserve d'extinction du passif — leur affectation obligatoire au but collectif. Le cercle patrimonial qui les enserrait, les séparait du patrimoine individuel de chaque associé, disparaît. Il n'y a plus qu'indivision ordinaire; les copropriétaires se substituent aux associés. En un mot, la personnalité morale de la société s'évanouit. Toutefois, un effet aussi radical ne se produit pas immédiatement. La vie ne se retire pas brusquement de toutes les parties de l'organisme collectif. Il faut terminer les opérations en cours d'exécution; il faut réaliser les créances sociales, payer le passif, transformer l'actif en valeurs aisément divisibles, il faut liquider. Or, un principe unanimement accepté est que pendant la liquidation et pour faciliter celle-ci, la société se survit en quelque sorte à elle-même, sa personnalité persiste jusqu'à la clôture des comptes. Dès lors, tant que dure la liquidation, la part d'intérêt ne perd pas son caractère de meuble incorporel, sa transmission ne donne toujours ouverture qu'au droit de 0 fr. 75 (1). Mais il faut pour cela qu'une li-

(1) Sous réserve de controverses ultérieures.

liquidation effective suivie la dissolution. Cela aura lieu le plus souvent; quelquefois aussi, cela n'aura pas lieu. Dans ce cas, la dissolution marquera bien la fin de la société, la disparition du patrimoine collectif. Dès ce moment, la part ne sera plus un droit mobilier unique, mais une juxtaposition de droits indépendants portant sur les biens sociaux. Ces simples remarques montrent qu'on ne peut ramener à l'unité les règles fiscales gouvernant la cession de part réalisée au moment de la dissolution, ou postérieurement. Trois hypothèses doivent être distinguées :

1) La cession intervient, au moment de la dissolution ou après cette dernière, mais il n'y a pas liquidation ;

2) La cession intervient au moment de la dissolution suivie de liquidation ou, ce qui revient au même, après la dissolution, mais pendant la liquidation ;

3) La cession intervient après clôture de la liquidation.

1) Au cas où pour une raison ou une autre (par ex : maintien volontaire de l'indivision entre associés) la dissolution n'est pas suivie de liquidation, cette dissolution marque, nous l'avons dit, la fin de la personnalité sociale. Un associé qui transmet postérieurement ses droits sociaux ne cède pas, à proprement parler, une part, valeur patrimoniale unique mais, des droits distincts portant sur les biens sociaux. Le tarif

de 0 fr. 75 est hors de cause. La même solution doit en thèse générale être indiquée pour la cession réalisée au moment même de la dissolution, quand cession et dissolution sont deux faits concomitants mais indépendants l'un de l'autre (1). Seulement, il faut concomitance, une antériorité de la cession, même de quelques instants, suffirait pour justifier perception du droit réduit. On a pu ainsi décider que ce dernier était seul dû pour une cession faite le jour de la dissolution et avant cette dernière (2). Toutefois, quand la cession intervient le jour de la dissolution ou même quelques jours avant, la Régie estime souvent en fait que le cédant a voulu transmettre non sa part sociale mais ses droits dans les biens de la société dissoute, qu'il y a simulation, que le droit dû est celui de mutation suivant la nature des biens (3). Sans doute, l'administration doit prouver l'antériorité réelle de la dissolution. Cette preuve cependant est assez facile à faire, pouvant résulter de simples présomptions et l'intérêt légitime de l'associé à céder sa part quelques instants avant la dissolution apparaissant assez rarement. Il n'y a rien à objecter à cette interprétation courante

(1) Cass. req. 7 fév. 1866 (impl.), S. 66.1.263, D. 66.1.329. — Cass. civ. 22 déc. 1868. S. 69.1.279, D. 69.1.156. — Cass. civ. 3 janv. 1900. S. 900.1.291. Seine, 25 juill. 1863. S. 66.1.263. Seine, 16 mars 1867. R. P. n° 2821. Seine, 23 mars 1877. J. E. n° 21143. Lille, 20 mai 1882. R. P. n° 6060. Lille, 26 déc. 1884. S. 89.1.129. Reims, 11 juill. 1896. S. 1900.1.291. Seine, 4 avr. 1903. S. 06.2.86.

(2) Laon, 21 juin 1845. J. N. n° 12452.

(3) Cf. Cherbourg, 24 janv. 1877. J. E. n° 20436.

de l'opération (cession de droits sur les biens non cession de part) dès que certains faits d'espèce la rendent vraisemblable, pourvu que la dissolution ne soit pas effectivement suivie de liquidation, pourvu que la dissolution marque bien la disparition de l'être moral. On ne saurait trop au contraire critiquer la Régie, quand la dissolution ouvrant une période de liquidation où la société se survit, on prétend cependant interpréter comme cession de biens, une cession de part précédant de peu la dissolution. Intervenue après la dissolution et pendant la liquidation la cession — nous le verrons tout à l'heure — ne serait passible que du droit de 0 fr. 75. *A fortiori* doit-il en être ainsi, si elle se réalise avant la dissolution (1).

De toutes façons, on voit l'importance pratique que présente au point de vue qui nous occupe, la dissolution de la société. La société est-elle dissoute ou non ? à quel moment remonte la dissolution ? voilà des questions qui ont une action immédiate sur la détermination du droit frappant la cession de part. On devra pour les résoudre se référer aux principes généraux du droit, prendre notamment en considération le type de la société en cause. Seulement, comme la volonté des parties (statuts, *mutuus dissensus*) a ici un rôle prépondérant, le problème se ramènera souvent à une question de fait (2).

(1) Wahl, *op. cit.*, t. I, n° 759.

(2) Wahl, *op. cit.*, n° 760.

Jusqu'à présent nous avons supposé que la cession intervenue lors de la dissolution non suivie de liquidation était indépendante de cette dissolution. Alors, pas de doute, pourvu qu'il y ait bien concomitance, le tarif réduit ne s'applique pas. Mais parfois, il y a un lien de cause à effet, entre, d'une part, la cession d'intérêt et, d'autre part, la dissolution de la société et l'absence de liquidation. Cela se présente dans l'hypothèse suivante : un associé acquiert simultanément la part de tous les autres moyennant telle somme. La société disparaît nécessairement puisque toutes les valeurs sociales entrent dans le même patrimoine, donc il y a dissolution; d'un autre côté, cette dissolution n'est pas suivie de liquidation, puisque tout est réglé en un trait de temps, que l'indivision ne succède pas à l'état de société. Des difficultés se sont élevées sur la détermination du tarif applicable à la cession. Jusqu'à ces derniers temps, la jurisprudence décidait invariablement, que le droit dû, était celui de mutation selon la nature des biens. La propriété exclusive d'un associé, disait-on, est incompatible avec la persistance de la personnalité de la société, l'acquisition de cette propriété exclusive met fin à la personnalité; donc, cession et dissolution sont concomitantes et puisque, par hypothèse, la dissolution n'est pas suivie de liquidation, le droit de 0 fr. 75 ne saurait s'appliquer. Maintes fois, la Cour de Cassation a statué conformément à ces principes. Tantôt, il s'agissait de

sociétés ne comprenant que deux membres ; l'un cédait sa part à l'autre sous charge de payer le passif (1). Tantôt les associés étaient plus nombreux, mais l'un acquérait simultanément les droits de tous les autres (2). Parfois l'absorption de toutes les valeurs dans un seul patrimoine, résultait d'une série de cessions dont la dernière seule ne bénéficiait pas du tarif réduit (seule en effet la dernière entraîne disparition de l'être moral). Parfois encore, la cession de tous les droits sociaux intervenait en cours de liquidation à laquelle elle mettait fin (3). Mais au fond toutes ces espèces diverses se ramènent à la même situation : absorption dans un même patrimoine de tous les droits ayant un caractère social, dissolution de la société sans liquidation postérieure.

Il semble cependant qu'une réaction se dessine dans la jurisprudence la plus récente. Plusieurs jugements maintiennent le tarif réduit de 0 fr. 75, encore

(1) Cass. civ. 11 janv. 1875. S. 75.1.179. — Cass. civ. 1^{er} mars 1875. S. 75.1.278. D. 75.1.369.

Cass. req. 22 juin 1885. impl. S. 86.1.229. D. 86.1.267. Cass. civ. 23 fév. 1898. S. 98.1.293. D. 04.1.268. Cass. req. 21 avr. 1898. S. 99.1.52. Cass. civ. 14 juin 1898, 2 arrêts. S. 98.1.468. D. 04.1.268. Seine, 22 nov. 1901. R. P. n° 10123. Naquet, *op. cit.*, t. I, n° 392. Garnier, *op. cit.* v° Soc. n° 354-2.

(2) Cass. civ. 7 fév. 1881. S. 81.1.276. D. 81.1.267. Seine, 4 août 1865. S. 66.2.241. Béziers, 19 juin 1878. S. 79.2.61. Bordeaux, 25 mars 1890. R. P. n° 7464. Tournai, 14 juill. 1897. *Recueil génér. des décisions adm.*, n° 12774.

Demasure : *Traité du régime fiscal des sociétés et établis. publics*, Paris 1884, n° 93. Naquet, *op. cit.*, t. I, n° 392. t. II, n° 560. Garnier, *op. cit.*, v° Soc., n° 937.

(3) Cass. civ., 23 fév. 1898. S. 98.1.293. D. 04.1.268.

que la cession ait pour effet de rendre une seule personne propriétaire des biens sociaux (1). Il serait téméraire d'attacher une importance exagérée à des décisions somme toute exceptionnelles, d'autant que la Cour de Cassation n'a pas encore consacré ce revirement. On peut souhaiter pourtant que la doctrine nouvelle triomphe définitivement en jurisprudence. Elle nous paraît en effet tout à fait fondée juridiquement (2). Quoiqu'on en dise, la cession n'est pas concomitante de la dissolution de la société. La cession a pour effet de transférer une part sociale d'un patrimoine dans un autre; ce transfert entraîne dissolution de la société sans liquidation, mais ce dernier événement est une suite du premier, il ne se produit que parce que le premier a eu lieu, il ne se produit donc qu'après le premier. Comme le remarque M. Wahl, « tout acte doit être envisagé au moment même où il intervient; or, à ce moment ce sont des droits sociaux qui sont cédés ». Au moment de la cession, la personnalité de la société subsiste encore, le droit de 0 fr. 75 est applicable.

Il ne faut pas à notre sens aller plus loin et compléter cette démonstration — qui se suffit à elle-même — en ajoutant que la cession ne fait pas obstacle à la liqui-

(1) Dieppe, 22 mai 1890. R. P. n° 7465. Rouen, 19 mai 1892. R. E. n° 201. Seine, 4 nov. 1893. S. 98.1.408. Caen 13 août 1894. S. 98.1.293. Seine, 6 avr. 1895. J. E. n° 24657. Saint-Etienne, 8 mai 1897. R. P. n° 9133. Ruffec, 5 juin 1900. R. E. n° 2951.

(2) En ce sens Wahl, *op. cit.*, n° 767.

dation tout en entraînant dissolution. Normalement la réunion sur la même tête de l'actif et du passif social rend inutile toute liquidation. Celle-ci n'a plus d'objet quand il n'y a plus de répartition possible et que le passif est tout entier à la charge d'une seule personne. Toutefois, si les parties conviennent dans l'acte de société ou ultérieurement que, malgré la cession, la liquidation sera ajournée, que la société continuera provisoirement à subsister vis-à-vis des tiers, mais aux risques et au profit du cessionnaire, on ne peut prétendre que la centralisation de l'exploitation dans une même main entraîne disparition de l'être moral. Aussi dans ce cas la jurisprudence a-t-elle toujours décidé que le droit de 0 fr. 75 était seul dû. Mais, nous le répétons, c'est là une hypothèse exceptionnelle et généralement l'acquisition par une seule personne de tous les droits sociaux tient lieu de liquidation. Il suffit d'ailleurs pour justifier l'application de la taxe réduite de constater la non-concomitance de la cession et de la dissolution, de montrer que l'une précède et engendre l'autre.

2) Deuxième hypothèse : la cession intervient au moment de la dissolution suivie de liquidation ou pendant la liquidation. Il est certain que pendant la liquidation la personnalité de la société subsiste. L'être moral reste propriétaire des meubles ou immeubles composant le fonds social. La part d'intérêt ne peut donc consister qu'en un droit mobilier dont la trans-

mission doit bénéficier du tarif réduit de 0 fr. 75. Cette solution est très généralement admise tant en doctrine qu'en jurisprudence (1). On fait seulement remarquer que si la liquidation est une suite normale de la dissolution, elle ne peut cependant être présumée. C'est donc aux parties intéressées qu'il appartient d'en prouver l'existence (2). Toutefois quelques auteurs critiquent cette manière de voir (3). Le maintien de la personnalité sociale pendant la liquidation n'est vrai, dit-on, que d'une manière relative, la société continue dans la mesure d'existence nécessaire à l'accomplissement des actes de liquidation, mais dans cette mesure seulement. Or, l'unité juridique de la part n'a aucune importance pour la commodité de la liquidation. On devra traiter l'intérêt de l'associé dans la société à partir de la dissolution comme étant de nature immobilière, dans la mesure où le capital se compose d'immeubles. La cession de part ne bénéficiera plus de la taxe réduite de 0 fr. 75, mais sera passible des droits de mutation ordinaires, à raison de la nature mobilière ou immobilière des biens en liquidation.

(1) Cass. civ. 9 mai 1864. S. 64.1.239. D. 64.1.232. Cass. req. 17 août 1865. (impl.), S. 65.1.422. Cass. civ. 13 janv. 1892. S. 92.1.100. Douai 8 juin 1867. R. P. n° 2746.

Demasure, *op. cit.*, n° 76. *Blanche, Concl.* sous Cass. 22 déc. 1868. R. P. n° 2821. Naquet, *op. cit.* n° 391. Bastiné, *op. cit.*, n° 477. Garnier, v° Soc., n° 265 et s. 313 et 355. 2. Wahl, *op. cit.*, n° 761, t. I.

(2) Lyon, 19 fév. 1890. S. 92.1.469. Grasse, 13 juill. 1898. R. P. n° 9575. Charleroi, 23 avr. 1880. J. E. belge, n° 14159.

(3) Thaller, *Traité élém. d. commerc.* 4^e éd. n° 447, *in fine*.

Thaller et Pïc, *Sociétés*, n° 619.

Malgré l'autorité qui s'attache au nom de ses promoteurs, cette doctrine ne nous paraît pas absolument satisfaisante. Sans nier le caractère relatif de la personnalité sociale, après dissolution, nous serions porté à le comprendre autrement. Nous admettons que pendant la liquidation, la société ne constitue plus qu'une personne juridique amoindrie, quant à la sphère d'opérations où s'exerce son activité. Alors que pendant la période de fonctionnement normal le but statutaire seul déterminait les limites de cette activité, celle-ci ne devra plus s'exercer qu'en vue d'éteindre le passif, de réaliser l'actif. Les marchés en cours d'exécution seront continués, mais des opérations absolument nouvelles (cela comporte d'ailleurs quelque élasticité) ne sauraient être engagées. En un mot, la personne morale voit restreindre considérablement sa capacité d'agir. Mais cela ne veut pas dire que des modifications internes se produisent dans ce qui constitue en quelque sorte les éléments organiques de la personnalité. La personnalité forme un tout dont les parties s'enchaînent étroitement. Pas plus, pourrait-on dire, que dans un être physique, on ne concevrait la dissociation et l'arrêt de certaines fonctions sans la disparition même de l'être, de même ici la personne juridique doit conserver ses attributs essentiels ou s'anéantir complètement. Être ou ne pas être, telles sont les seules alternatives possibles, être relativement, cela ne se conçoit pas. Et, de fait, si abandon-

nant la métaphore, on veut se faire une idée précise de la situation de la société en liquidation dans la doctrine que nous critiquons, on se heurte à des solutions difficilement conciliables. D'une part, c'est bien la société personnifiée qui reste propriétaire des valeurs sociales, elle est toujours sujet de droits. Comment ces mêmes droits, cette même propriété peuvent-ils en même temps figurer dans le patrimoine des associés? L'objection semble insurmontable au moins dans la doctrine traditionnelle de personnalité qui triomphe encore pratiquement. Tant que la société personnifiée reste pourvue d'un patrimoine, la transmission d'une part d'intérêt ne peut logiquement porter sur les valeurs incluses dans ce patrimoine. La part garde bien son caractère de droit mobilier unique et seul le droit de 0 fr. 75 doit frapper la cession.

3) Troisième hypothèse : *La cession intervient après clôture des opérations de liquidation.* — La liquidation n'a qu'un temps. Celle-ci terminée, la société rentre dans le néant. Toute personne morale a disparu, les éléments de son patrimoine se sont dispersés dans les patrimoines individuels des ex-associés. Peut-être certains biens sont-ils encore soumis au régime d'indivision, mais, cela n'implique pas du tout existence d'un patrimoine collectif.

Dès lors, la liquidation terminée, il ne peut à proprement parler y avoir cession de part. Les opérations ainsi qualifiées constituent des mutations de

biens ayant eu un caractère social. Ces mutations entraînent exigibilité de droits variables selon la nature des biens transmis. Le tarif de 0 fr. 75 est certainement hors de cause. Cette solution ne fait aucun doute. Seulement des difficultés pratiques se sont élevées sur la détermination exacte du moment où la liquidation prend fin, par conséquent du moment où l'opération qualifiée cession de part devient en réalité une transmission de biens divers. On sait en effet qu'aucune mesure de publicité ne marque l'époque précise de la clôture de la liquidation. C'est aux juges du fond qu'il appartient de fixer, d'après les circonstances du fait, la date de cette clôture. Tout ce qu'on peut dire, c'est que la société reste en liquidation tant que durent les opérations destinées à convertir l'actif net entre les associés (1). Il en est ainsi notamment, si les valeurs à remettre à chaque associé ne sont pas encore fixées, quoique les comptes sociaux soient apurés et tous les règlements avec les tiers terminés (2). De même, la constitution d'une société nouvelle ayant le même objet et le même personnel que la société dissoute, ne met pas fin à la liquidation de cette dernière si son actif et son passif ne font pas l'objet d'une transmission à la société nouvelle. Mais du moment que le passif a été réglé

(1) Cass. civ. 23 mai 1870. S. 71. 1. 1056. Seine, 4 avr. 1903. S. 1906. 2. 86.

(2) Cass. civ. 6 mars 1872. S. 72.1.88. D. 72.1.169. Grenoble, 12 janv. 1870. R. P. n° 3418. Nice, 9 mars 1897. R. P. n° 9210.

soit effectivement, soit virtuellement, en détachant de l'actif les fonds nécessaires pour l'extinction des dettes, du moment que la quotité du droit de chaque associé est fixée, on peut considérer la liquidation comme terminée. Et la solution ne change pas, encore que les biens sociaux n'aient pas été réellement partagés ou que les créances sociales réparties entre associés n'aient pas été recouvrées (1).

On voit par tous les développements qui précèdent que c'est toujours au fond la même idée générale qui préside à l'application respective du tarif de 0 fr. 75 ou de droits variables selon la nature des biens sociaux. Tout se ramène au point de savoir si, quand se réalise la cession, la société est ou non personnifiée. Personnifiée, la société est propriétaire des meubles ou immeubles collectifs, la part d'intérêt constitue un droit incorporel unique, la cession de part rend seulement exigible le droit de 0 fr. 75. Non personnifiée, la société n'a pas d'existence juridique distincte, ne possède pas de patrimoine autonome. Les biens réputés sociaux figurent dans les patrimoines individuels des associés. Ce qu'on appelle cession de part n'est en réalité qu'une transmission de meubles ou immeubles soumise aux tarifs de droit commun. Seulement, ce fait de personnalité sociale dépend des circonstances

(1) Cass. civ. 23 mai 1870. S. 71.1.806. Valenciennes, 28 août 1868. S. 71.1.106. Cass. req. 28 janv. 1895 (impl.), S. 96.1.417. Seine, 4 avr. 1903. S. 1906.2.86.

multiples, il faut envisager le type de société, voir si celle-ci a été constituée régulièrement et s'est maintenue comme société de droit jusqu'à l'époque de la cession, voir enfin si à ce dernier moment la société vit toujours d'une vie juridique propre, est toujours en plein fonctionnement ou tout au moins en liquidation.

Quoi qu'il en soit, l'appréciation du fait de personnalité est l'appréciation d'un fait objectif. Elle n'implique par elle-même aucune recherche de l'intention des parties. Le cédant et le cessionnaire n'ont pas action sur la personnalité de la société ou sa non-personnalité, ils n'ont pas d'action par conséquent sur l'unité juridique de la part. Ils ne peuvent transformer par leur seule volonté en intérêt *stricto sensu*, ce qui n'est qu'une juxtaposition de droits séparés. La qualification donnée aux choses transmises ne modifie pas la nature juridique de ces choses. Malgré tout, nous avons annoncé que pour la détermination de l'objet même de la mutation il ne fallait pas se borner à l'examen objectif de l'état de la société, de sa personnalité. Il y a aussi des questions subjectives, des questions d'intention à envisager. C'est ce que nous allons montrer dans un second paragraphe.

§ 2. — L'APPLICATION DU TARIF DE 0 FR. 75
EST AUSSI CONDITIONNÉE PAR L'INTENTION DES PARTIES
QUANT A L'OBJET DE LA CESSION

Quand, pour une raison ou une autre, la société n'est pas douée de personnalité, les parties sont impuissantes, avons-nous dit, à donner à la part sociale *lalo sensu*, la cohésion qui lui manque, à unifier et synthétiser les éléments disparates qui la constituent, en faire une part d'intérêt *stricto sensu*. Il est bien évident, en sens inverse, que le fait objectif de personnalité produit nécessairement et automatiquement ses effets juridiques normaux. Cela aussi en droit commercial est au-dessus de la volonté individuelle d'un associé. Qu'il le veuille ou non, la part d'intérêt dans une société personnifiée se ramène à un droit mobilier unique. Seulement, il peut arriver en fait que, dépassant les limites de son droit, tel associé vende non pas sa part d'intérêt, mais une quote-part des meubles et immeubles composant le fonds social, ou bien telles choses déterminées (par exemple celles que le cédant avaient apportées en société). Civilement, aucun doute ne plane sur l'opération. Le cédant prétend transmettre à un tiers des biens qui ne figurent pas dans son patrimoine. Ce patrimoine contient une part sociale créance mobilière; la propriété des biens sociaux est incluse dans le patrimoine autonome de la société. Le cédant peut transmettre sa part

sociale; en vendant les meubles ou immeubles sociaux, il vend la chose d'autrui. Juridiquement, l'opération sera irréalisable. Seulement, la Régie n'est pas juge de la validité des actes; elle doit considérer ceux-ci tels qu'ils se présentent et les taxer en conséquence. Dès lors, quoique inefficace, un acte de cession portant non sur une part d'intérêt, mais sur des biens sociaux appartenant à la société personnifiée, un acte de cette nature présenté à l'enregistrement entraînera perception de droits divers, selon la nature des biens ostensiblement transmis, non pas du droit réduit de 0 fr. 75 (1).

Il résulte de là que, pour bénéficier du tarif de 0 fr. 75, la cession doit non seulement objectivement, mais encore dans l'intention des parties, porter sur une part d'intérêt. Il ne suffit pas que le cédant ait dans son patrimoine une véritable part d'intérêt, droit mobilier unique, il faut encore — et cela dépend des parties — que la convention vise bien cette part, que ce soit bien elle qui fasse l'objet de la transmission.

Nous avons ainsi déterminé quant à l'objet même de la convention de cession de part, les conditions d'application du droit de 0 fr. 75. Il nous faut maintenant poursuivre la même étude en envisageant la convention abstraction faite de son objet, en mettant

(1) Cass. req. 25 juill. 1893. S. 94.1.374. Cass. req. 13 juin 1895. S. 96.1.421. Cherbourg, 24 janv. 1877. J. E. n° 20436. Lyon, 17 juin 1891. S. 94.1.374. Villefranche, 4 mai 1894. S. 96.1.421. Sol. 25 mars 1899. S. 1901. 2.356.

en relief les traits caractéristiques qui permettent de la distinguer d'autres opérations juridiques plus ou moins voisines.

SECTION II

Nécessité d'une transmission de la part d'un patrimoine dans un autre

Une convention peut bien dans une certaine mesure avoir pour objet la part sociale (par ex : retraite conventionnelle d'associé) et cependant ne pas constituer une cession de part. Il faut qu'il y ait mutation, il faut que, sans rien perdre de son individualité au moment du transfert, la part soit transportée d'un patrimoine dans un autre. C'est là le trait fondamental qui caractérise la convention de cession de part, qui permet de la distinguer juridiquement de certaines opérations ayant un résultat économique analogue, qui permet aussi de la reconnaître, quand dans un esprit de simulation les parties l'ont cachée sous les apparences d'un acte différent. Nous aurons à envisager ces conventions voisines normalement distinctes de la cession, mais la recouvrant souvent en fait sous une apparence trompeuse; seulement, avant de nous livrer à ce travail de délimitation, il importe d'insister un peu plus sur le caractère fondamental de toute cession de part, sur cette idée de mutation de patrimoine à

patrimoine, de montrer les modalités pouvant affecter la transmission sans pour cela faire perdre à la convention le caractère de cession.

§ 1. — COMMENT PEUT SE PROCURER LA CESSION

Dans toute cession, avons-nous dit, nous trouvons ce trait essentiel de transmission de patrimoine à patrimoine. Cela implique que la convention n'a par elle-même aucune action sur l'identité juridique de la part. Celle-ci joue un rôle passif, c'est un meuble que l'on déplace, une créance qui change de portefeuille et qui doit, au moins un instant de raison, se retrouver telle qu'elle était antérieurement entre les mains du nouveau titulaire. Parfois pourtant, il semble bien que les choses ne se passent pas ainsi. — Quand les associés sont seulement au nombre de deux, la cession de part consentie par l'un à l'autre fait du même coup disparaître la société. — Meuble incorporel quand il quitte le cédant, l'intérêt se résoud en droits divers dès qu'il atteint le cessionnaire. — Ce n'est plus une part, un tout homogène, mais l'ensemble des valeurs composant l'actif social. Il n'y a là qu'une apparence. — La dissolution est une conséquence de la cession, conséquence nécessairement postérieure à la cause qui l'engendre. — Au moment du transfert la part reste bien identique à elle-même; le cessionnaire reçoit le même meuble incorporel qui figurait avant dans le

patrimoine du cédant. — La convention n'a pas elle-même action sur la nature de la part; ce n'est qu'une fois arrivée entre les mains de l'acquéreur, et, après cette arrivée, que par suite de la dissolution générale de la société, le meuble incorporel disparaît et démasque les biens sociaux (1). — Mais somme toute ce n'est là qu'une hypothèse très particulière. Si nous avons insisté sur le rôle passif de la part pendant ce transfert, sur le maintien de son identité juridique à ce moment, c'est que ce trait nous permettra postérieurement de distinguer la cession de part d'autres conventions, conclues plutôt avec la société personnifiée, qu'avec une personne déterminée, tiers ou associé.

Quoi qu'il en soit, comme toute mutation, la cession peut être pure et simple, elle se réalise alors immédiatement au moment de la convention (2); elle peut être aussi à terme; alors ses effets sont suspendus jusqu'à l'arrivée de l'événement futur, fixé par les parties, événement qui se produira certainement (3); elle peut être aussi conditionnelle (4), alors, non seulement les effets de la cession sont suspendus jusqu'à l'arrivée de la condition, mais on n'est pas sûr que celle-ci arri-

(1) V. *supra* les conséquences fiscales de ces idées qui semblent regagner actuellement du terrain en jurisprudence.

(2) Il faut bien entendu tenir compte des règles de forme auxquelles est subordonnée la perfection de la cession. (V. *supra*, p. 15 et suiv.).

(3) Sur les principales applications pratiques du terme en matière de cession de part, V. *infra* p. 107 et décisions citées.

(4) V. *id.*, *infra*, les principales applications pratiques de cession conditionnelle.

vera jamais, on n'est pas sûr par conséquent de la réalisation effective de la mutation. — De toutes façons, l'insertion d'une modalité dans la convention ne lui enlève pas ses caractères spécifiques. Si celle-ci a bien pour objet une transmission de part sociale, elle demeure cession de part. — Un point seulement doit retenir notre attention, c'est la différence saillante qui sépare le terme de la condition au point de vue du moment où se réalise la cession. — De droit commun, le terme opère sans rétroactivité. Ce sera à l'époque de l'arrivée du terme, non à celui de l'accord de volontés qu'aura lieu la mutation. — Tout autre est l'effet de la condition; celle-ci réalisée, la mutation est réputée rétroactivement accomplie dès le moment où elle a été convenue. Si, par exemple, la cession conditionnelle est prévue dans l'acte même de société, l'arrivée de la condition fera remonter les effets de la cession au jour de la condition. — On en déduit qu'il faut se placer à ce jour pour apprécier les caractères de l'acte (par exemple la valeur de la part) et la nature même de l'objet transmis. Toutefois, l'administration a adopté une solution particulière, consacrée d'ailleurs par plusieurs tribunaux, en désaccord patent avec les principes précédemment dégagés, avec les principes du droit commun. Nous avons vu que normalement la dissolution de la société entraîne disparition de l'être moral, substituée à la propriété sociale la copropriété des associés et transforme par

conséquent la part d'intérêt, droit mobilier unique en une série de droits indépendants portant sur chacun des biens sociaux. Dès lors, une cession réalisée après dissolution n'est plus à proprement parler une cession de part, mais une cession de biens indivis. Le tarif réduit de 0 fr. 75 fait place aux droits proportionnels selon la nature des biens. Tout cela est exact quand la mutation se réalise après dissolution. Mais la situation est très différente quand la cession a été préalablement consentie sous condition suspensive (au moment de la constitution ou à un autre) et que la condition arrive après dissolution. Ce n'est pas à l'arrivée de la condition que la transmission a lieu, c'est en raison de la rétroactivité à l'époque de l'accord de volonté époque où la part constituait un droit mobilier unique. Donc, logiquement, le tarif réduit doit seul être appliqué. La Régie décide cependant, que les droits selon la nature des biens sont exigibles. Malgré l'appui qu'elle a trouvé auprès de plusieurs tribunaux (1), la solution nous paraît difficilement justifiable.

Ce n'est pas qu'à nos yeux la notion de rétroactivité ait une valeur absolue en matière de condition d'une manière générale, en matière de société tout particulièrement. D'une part, à raison du caractère spécial

(1) Abbeville, 31 août 1858 R. P. n° 1089. Le Mans, 27 mars 1884. *Tr. alphab.* Maguéro, v° Soc. 294. Sol. 29 juin 1888. 29 juin et 14 sept. 1891, 2 août 1892 3 juin 1893. 18 mai 1894, *Tr. alphab.* Maguéro. v° soc, n° 294. Wahl, *op. cit.*, n° 756,

du contrat de société, la rétroactivité ne peut atteindre radicalement un fait social accompli; il y a là des restrictions découlant de la nature des choses sur lesquelles les volontés individuelles n'ont pas action. D'autre part, ces mêmes volontés qui ne peuvent étendre le domaine où joue la rétroactivité ont du moins faculté de le restreindre encore. L'effet rétroactif attaché par le C. civ. aux conditions résulte d'une pure interprétation de volonté; il n'y a pas là disposition d'ordre public. Reprenons ces deux points de vue.

1) Si l'on allait jusqu'au bout du contenu logique de l'idée de rétroactivité, il faudrait décider qu'en cas de cession conditionnelle et une fois la condition réalisée, le cédant a perdu la qualité d'associé dès le moment de l'accord de volonté, dès le moment par conséquent de la constitution de la société, si la cession est incorporée dans l'acte social. On pourrait dès lors soutenir, en droit fiscal, qu'il n'y a jamais eu mutation de part, puisque le pseudo-cessionnaire est réputé associé *ab initio*. La solution ne laisserait pas que d'être favorable aux particuliers, aucun droit proportionnel n'étant plus exigible. Mais cela serait grave en droit civil. En fait, l'associé cédant s'est comporté comme associé, il a pu manifester une activité juridique, mettant en cause l'être moral ou des tiers. La validité de ces opérations pourra-t-elle être suspectée? On ne saurait l'admettre. Au moins dans une certaine mesure, le cédant garde jusqu'à

réalisation de la condition qualité d'associé. Préciser cette mesure serait chose malaisée en droit civil et, d'ailleurs, cela nous conduirait trop loin. Sans chercher à faire la part exacte de la rétroactivité conditionnelle et des faits que cette rétroactivité n'atteint pas, nous dirons par à peu près que la condition n'a pas de prise sur l'activité sociale déployée par le cédant, qu'en conséquence il ne perd pas dans le passé qualité d'associé. Cela est une justification suffisante en droit fiscal de la perception de la taxe de 0 fr. 75 quand la cession est prévue par l'acte même de société. Mais en sens inverse, la rétroactivité garde un domaine assez large d'application pour qu'on apprécie la nature juridique de la part, non au moment de l'arrivée de la condition, mais au moment de l'accord de volonté, pour qu'on soumette toujours la cession au tarif réduit, même si la condition se réalise après dissolution.

2) Nous ne donnerons plus la même solution quand les parties ont écarté la rétroactivité de la condition. Celle-ci ne se distinguera plus du terme que par l'incertitude planant sur sa réalisation; du moins, l'événement conditionnel survenu, la cession prendra date à ce moment. A ce moment seulement devra être appréciée la nature de l'objet transmis. Mais cette clause de non-rétroactivité présente une importance capitale à d'autres points de vue. Nous ne pensons pas d'abord qu'on puisse en contester sérieusement la vali-

dité. L'effet rétroactif des conditions n'est établi par la loi que par interprétation de volonté des parties. Celles-ci sont donc libres de manifester une volonté contraire. Cette faculté ne saurait être mise en doute à une époque où, au nom du crédit et de la sûreté des transactions, on critique justement la solution du C. civ., où plusieurs législations étrangères l'abandonnent, où toute une politique juridique est conduite pour réduire au minimum les effets de la rétroactivité dans quelque domaine qu'elle se présente : condition, nullité, résolution. Nous irons plus loin, si un acte de volonté est nécessaire pour écarter l'art. 1179, C. civ., cet acte de volonté peut être tacite, on peut l'induire de l'ensemble des clauses de la convention quand celles-ci, tant par leur sens littéral que par leur contexte, manifestent nettement l'intention des parties. Cette remarque a de l'importance pour la cession de part où la condition elle-même n'est souvent pas exprimée en termes express, mais résulte plutôt d'une interprétation de volonté. Il faut aller jusqu'au bout de l'interprétation et ne pas donner effet rétroactif à une cession quand les parties ne l'ont pas « vraisemblablement voulu et entendu ».

Il en est ainsi à notre avis d'une clause extrêmement fréquente dans les sociétés de personne, clause suivant laquelle au décès d'un associé, la société continuera de plein droit entre les survivants à charge pour eux de payer aux héritiers (généralement par

annuité) la valeur de la part du *de cujus*. On analyse ordinairement la clause en une cession conditionnelle de part consentie par chaque associé au profit des autres s'il meurt avant eux. Cette interprétation, (remarquons déjà que ce n'est qu'une interprétation), cette interprétation nous paraît des plus correcte et nous y souscrivons volontiers à condition qu'il soit entendu que la cession se produit par le décès et à la suite du décès, non, comme la jurisprudence l'a longtemps décidé et comme d'éminents auteurs le soutiennent encore (1), au moment de la constitution de la société. Faire rétroactivement remonter la cession à cette époque nous semble tout à fait contraire à la volonté des parties. Quand la société se constitue, chacun des membres entend bien jouer un rôle définitif, agir socialement purement et simplement sans prévoir que sa vie sociale soit un jour rétroactivement effacée. A son décès, mais à son décès seulement, sa part accroîtra la part des autres moyennant juste prix payé aux héritiers. Il y a, si l'on veut, cession conditionnelle; seulement la condition opérera à la manière d'un terme, sans rétroactivité.

Il ne s'agit pas là d'une controverse purement théorique. Sans parler de l'intérêt de la question en droit civil (où d'ailleurs la non-rétroactivité est ici reconnue), la discussion présente un intérêt non moins grand en

(1) Wahl, *op. cit.*, n° 730 et s.

droit fiscal au point de vue du cumul du droit de cession de part et des droits de succession. Quand les héritiers du *de cujus* et les associés cessionnaires sont des personnes différentes, nul doute que les droits de succession et de cession de part ne soient exigibles tous deux, quelque opinion qu'on professe sur l'époque où se réalise la cession conditionnelle. Les héritiers recueillent en définitive dans la succession non une part, mais un prix; ils doivent donc payer sur lui le droit de mutation par décès (1). Quant à la part, elle est transmise dès l'instant du décès aux associés survivants, la mutation est passible du droit de 0 fr. 75. Mais la situation se complique quand parmi les héritiers figurent l'associé ou les associés cessionnaires. Admet-on que la cession remonte rétroactivement au jour de la constitution de la société (jeu normal de la condition), alors le cumul des deux droits s'impose encore. C'est de son vivant que le *de cujus* est censé avoir opéré la mutation, c'est avant d'être héritiers que les associés recueillent la part. Ils doivent donc le droit de mutation à titre onéreux. Maintenant comme héritiers, avec le patrimoine du défunt, ils reçoivent le prix et sur lui les droits de succession seront perçus. Cette solution a longtemps prévalu en jurisprudence. Elle l'appliquait notamment dans les cas suivants. L'un des héritiers survivants est l'un des héritiers du dé-

(1) Cass. civ. 26 mars 1889. S. 90.1.423. Cass. req. 17 mars 1890, S. 90.1.423. Seine, 30 nov. 1887. D. 88.5.220.

funt (1); les associés survivants ou l'associé survivant sont les seuls héritiers du cédant (2); l'un des associés cessionnaires est le seul héritier du cédant (3); l'unique associé survivant ou cessionnaire est l'un des héritiers du défunt (4).

A nos yeux, dans tous ces cas, il ne doit pas y avoir cumul absolu entre le droit de cession de part et le droit de succession. La cession s'opère sans rétroactivité, ce qui est conforme à l'intention des parties, la mutation se produit par le décès et à la suite du décès; jusqu'à concurrence de leur part dans la succession, les héritiers font confusion sur eux-mêmes entre le prix qu'ils doivent comme acquéreurs et ce même prix auquel ils ont droit comme héritiers. Le droit de cession n'est dû que dans la mesure où les héritiers sont bien cessionnaires, dans la mesure où comme héritiers ils n'ont pas acquis la part du défunt. La jurisprudence et l'administration paraissent d'ailleurs entrer dans cette nouvelle voie. Il a été décidé que le droit de cession n'est pas dû dans le cas où l'associé cessionnaire est seul héritier du défunt (5).

(1) Cass. req. 5 déc. 1866 (impl.). S. 67.1.87. D. 67.1.127. Dunkerque, 22 mai 1874. J. E. n° 19480. R. P. n° 4105.

(2) Saint-Quentin, 11 déc. 1858. R. P. n° 2830. Rouen, 7 mars 1883, D. 89.5.226, J. E. n° 23019. Lille, 1^{er} avr. 1898. R. E. n° 1754.

(3) Cass. req. 25 juill. 1893. S. 94.1.374.

(4) Cass. civ. 11 janv. 1875. S. 75.1.116. Bordeaux, 5 déc. 1887, R. P. n° 7023. Grasse, 1^{er} déc. 1890, R. P. n° 7590. Seine, 1^{er} fév. 1902, R. P. n° 10347.

(5) Seine, 6 juill. 1894. S. 96.2.316 ;

Nous avons ainsi montré les formes diverses que peut revêtir la cession de part, nous avons vu que dans tous les cas il y avait toujours mutation de patrimoine à patrimoine. Il nous reste en nous servant de ce trait caractéristique à distinguer maintenant la cession de conventions plus ou moins voisines, tout en prévoyant l'hypothèse possible de simulation.

§ 2. — CONVENTIONS NE CONSTITUANT PAS NORMALEMENT DES CESSIOMS PARCE QU'IL N'Y A PAS TRANSMISSION DE PART, MAIS POUVANT NÉANMOINS DISSIMULER EN FAIT UNE CESSIOM.

Les conventions qui par leur résultat économique se rapprochent de la cession de part et qui en raison de ce fait peuvent parfois la dissimuler, se ramènent aux suivantes : constitution d'une société nouvelle, adhésions, retraits d'associés, augmentations ou diminutions d'apports, sous société. Nous allons les reprendre successivement en montrant comment normalement, elles se distinguent de la cession et par quels indices on peut induire une simulation quand elles recouvrent en réalité une cession.

1^o *Constitution d'une société nouvelle.* — Soit une

Solut. 14 août 1888 et 6 juill. 1894, *Tr. alphab.* Maguéro, v^o Soc., n^o 262.

Solut. 22 mai 1891. *Tr. Alphab.* Maguéro, v^o Soc., n^o 264. Sol. 9 août 1897. J. E. n^o 25259. R. P. n^o 9026.

société composée des membres A B C. Souvent par le même acte la société est réputée dissoute mais immédiatement reconstituée, à l'exclusion de A, entre B C et D nouveau membre, ou même seulement entre B et C. Le capital reste le même. On a remboursé à A qui se retire le montant de sa mise et la valeur de ses droits dans la société; B et C ou D ont versé dans la société nouvelle une somme égale à celle remise à A. Économiquement, le résultat est à peu près le même que si B et C ou bien D avaient acheté la part sociale de A. Il y a toutefois cette différence fiscale que la cession de part donne lieu au droit proportionnel de 0 fr. 75 %; la constitution d'une société n'est possible que du droit gradué. Mais, juridiquement, les deux opérations n'ont rien de commun. D'abord, la cession de part se réalise en dehors de la société personnifiée et n'a aucune action sur elle; au contraire ici, une société disparaît; une autre prend naissance. Cela n'a pas au demeurant une importance très grande au point de vue pratique, car en fait le patrimoine de la première société sera transmis globalement à la seconde (1). D'un autre côté, la part de l'associé qui se retire n'est transmise à personne; elle disparaît purement et simplement, — avec la société première. — Enfin, le nouvel associé ou les membres de la société nouvelle ne sont pas les ayants cause de l'associé dis-

(1) Aussi ne cherchera-t-on pas à dissimuler sous l'opération une cession de part quand la première société possède des immeubles.

paru. Aucun lien de droit ne les unit; ils n'ont rien acquis de lui.

Malgré les différences juridiques indéniables, la jurisprudence voit assez facilement dans l'opération une cession de part dissimulée, dissimulation motivée par le désir d'éviter le droit proportionnel de 0 fr. 75. Elle induit d'ailleurs la simulation de faits variables. Tantôt l'absence de toute liquidation (1), tantôt le fait que les contractants versent dans la société prétendue nouvelle une somme égale à la part de l'associé disparu (2), tantôt des clauses de la première société prévoyant la cession en cas de retraite ou décès d'un associé (3). Ces faits isolés ne nous paraîtraient pas probants, sauf peut-être le troisième. Le versement dans la nouvelle société d'une somme égale à la part de l'associé disparu ne suffit pas à nos yeux pour établir l'existence d'une cession dissimulée. De même, la liquidation suit normalement mais non nécessairement la dissolution. En tout cas, si les parties justifient d'un intérêt à la constitution d'une société nouvelle, par exemple changement partiel d'objet, ce serait de l'arbitraire que les taxer de simulation.

2^o *Adhésions et retrailes d'associés.* — Il est à peine utile d'indiquer les différences juridiques qui séparent

(1) Cass. req. 15 avr. 1872, 2 arrêts, S. 72.1.247. D. 72.1.322. Seine, 1^{er} juill. 1871, 2^e et 3^e jugem. R. P. nos 3336 et 3394.

(2) Mêmes décis. Cass. req. 15 avr. 1872 (2^e arrêt précité).

(3) Seine, 1^{er} juill. 1871. (1^{er} jugem. précité).

la cession de part de l'adhésion ou de la retraite d'un associé. Le fait d'adhésion n'a par lui-même aucun trait commun avec la cession. La retraite pure et simple comme la cession n'implique pas disparition nécessaire de la société, comme elle encore, elle enlève la part sociale du patrimoine de l'associé et lui substitue d'autres valeurs. Mais, à la différence de ce qui se passe en matière de cession, c'est avec la société personnifiée, non avec un tiers, que l'associé partant a affaire, la part que contenait son patrimoine n'est pas transmise, mais disparaît purement et simplement. C'est une créance que le débiteur même (la société) éteint par paiement. S'il y a enfin simultanément retraite d'un associé et adjonction d'un nouveau membre, le capital de la société peut ne pas varier, mais aucun lien de droit n'unit l'associé partant et l'associé nouveau, ils ne sont pas ayants cause l'un de l'autre.

Malgré tout, ces diverses opérations recouvrent parfois une cession. Il en est ainsi quand le nouvel associé transmet une somme non à la société personnifiée, comme apport, mais aux associés individuellement considérés. On dit alors que ces derniers cèdent au nouveau venu une fraction de leur part sociale (1).

(1) Cass. civ. 7 mars 1866. S. 66.1.173. D. 66.1.119. Cass. civ. 17 fév. 1869. S. 69.1.180. Cass. civ. 17 août 1870. S. 70.1.435. D. 71.1.150. Sol. 13 oct. 1874, 8 avr. 1887, 18 juill. 1891. *Trait. Alphan.* Maguéro, v^o Soc., n^o 143, mais cela ne peut être présumé. Reims, 24 juill. 1901. S. 04.2.222.

Il en serait de même si l'on pouvait faire la preuve qu'en réalité, le nouvel associé a payé la somme représentant la valeur de la part de l'associé disparu entre les mains de ce dernier et non à la société même comme apport. Mais ces faits ne doivent pas être présumés. On ne peut notamment induire la simulation de ce que le capital social reste fixe. Rien de plus naturel qu'une société, à la suite du départ d'un de ses membres, cherche à reconstituer son capital antérieur soit en provoquant des versements de la part des associés restants, soit en s'adjoignant un nouveau membre.

3^o *Augmentation et diminution d'apport.* — Raisonnellement analogue pour ces opérations. En elles-mêmes, elles ne constituent pas des cessions de parts sociales. Mais la jurisprudence en a parfois suspecté la sincérité un peu légèrement. Selon les circonstances de la cause on a vu une cession dans la convention par laquelle l'apport de l'un des associés est diminué, l'apport d'un autre augmenté dans la même mesure et la répartition des bénéfices modifiée en conséquence (1). Le tribunal de la Seine s'est déjugé postérieurement et avec raison (2). Comme le remarque M. Wahl, « les deux opérations sont indépendantes et les associés n'ont pas à faire entre eux, mais seulement

(1) Seine 27 janv. 1865. R. P. n° 2102; Seine, 16 mars 1867 R. P. n° 2458; Seine, 13 juill. 1867, R. P. n° 2805; Seine, 22 juill. 1892. R. P. n° 7947.

(2) Seine, 30 avr. 1904. R. P. n° 10779.

avec la société». Il faudrait pour qu'il y eût cession que la régie prouve qu'en fait la somme a été versée non à la société mais à l'associé.

4^o *Sous-société*. — Dans les hypothèses précédemment envisagées, nous avons devant nous des opérations normalement nettement distinctes de la cession de part. Seule, la simulation des parties pouvait parfois être une cause d'incertitude. Pour la sous-société, il n'en est plus ainsi; même en faisant abstraction de toute simulation, même en ne s'attachant qu'aux caractères spécifiques de l'acte, on éprouve quelque difficulté à le distinguer radicalement de la cession de part. Souvent la cession de part est à la base de la sous-société. Nous n'avons pas à rappeler ce qu'est au fond des choses la sous-société. Un associé qui ne veut pas supporter seul les risques de sa condition s'adjoint une tierce personne devant partager avec lui pertes ou bénéfices. Dans les rapports entre sous-associés, la part sociale est en quelque sorte mise en commun, mais au regard des associés principaux la convention demeure *res inter alios acta*. Qu'il se constitue dans cette hypothèse une véritable association en participation pour l'exploitation d'une part sociale, association dont l'associé apparent, l'associé seul reconnu par la société principale est le gérant, voilà qui ne nous paraît pas douteux (1). Mais une cession de

(1) Cf. la note magistrale de M. Thaller sur Requête 1^{er} mars 1884, D. 87.1.65.

part, ou plutôt de fraction de part, semble bien aussi avoir précédé la constitution de la participation. L'associé principal a vendu au sous-associé une portion de son intérêt et de ce chef le droit de 0 fr. 75 est exigible. On ne saurait objecter que la cession limite ses effets *inter partes*, cet argument (1) ne serait pas probant en droit fiscal où l'on apprécie les actes d'après leur contexte, non leur efficacité juridique plus ou moins grande. Malgré tout, nous croyons que la sous-société n'implique pas toujours cession préalable de part. A nos yeux, le criterium réside en ceci. Le sous-associé a-t-il versé entre les mains de l'associé principal, comme prix de participation aux bénéfices de la société principale, une somme d'argent libre de toute affectation, somme que l'associé principal emploiera comme bon lui semble et dont il ne devra compte à personne. Il y a alors cession de part. L'associé principal vend au sous-associé une fraction de part sociale. Comme ce dernier, en raison des circonstances, ne pourrait personnellement tirer aucun parti utile de la fraction de part ainsi acquise, il donne mandat de la gérer à l'associé principal. Celui-ci a ainsi l'administration de la part entière; il y a toujours, si l'on veut, association en participation pour l'exploitation

(1) C'était cependant sur cet argument que s'était fondé le tribunal de la Seine pour décider en 1863 qu'il n'y avait pas cession, mais sous-société. « Il n'y a pas cession car la société ignore le cessionnaire ». Mais la société ignore tout aussi bien la sous-société ! Ce jugement a d'ailleurs été cassé en 1865 par la Ch. civile. Seine, 28 août 1863 et Cassat. civ. 6 déc. 1865, S. 66.1.172.

unitaire de la fraction du cédant et de celle du cessionnaire. Mais avant la constitution de la participation, une cession indépendante est intervenue, justement passible du droit de 0 fr. 75. Toute autre est la situation, si l'associé principal n'a pas libre disposition de la somme à lui remise par le sous-associé, si cette somme est affectée aux besoins de la sous-société (par ex : appel de fonds de la société principale pour éteindre le passif) ; si, à la dissolution de la société principale et conséquemment de la sous-société, cette somme demeurée libre doit s'adjoindre à la part d'actif tiré du fonds social et faire l'objet d'un partage entre sous-associés. Alors, nous sommes bien en présence d'une sous-société pure et simple non précédée d'une cession de part. L'associé principal a apporté sa part non divisée, le sous-associé une somme d'argent.

Malgré l'imprécision des formules, la jurisprudence paraît bien au fond consacrer cette distinction. Dans les espèces où il est décidé qu'il y a cession, non pas seulement sous-société, la somme versée par le cessionnaire entre les mains du cédant n'était grevée d'aucune affectation sociale (1). Ou bien aucune somme n'était effectivement versée mais le prix dû par le cessionnaire se compensait avec une créance qu'il

(1) Cass. civ. 23 mai 1853. S. 53.1.537. D. 53.1.337.

Cass. civ. 6 déc. 1865, 2 arrêts. S. 66.1.172. D. 66.1.25. Cass. civ. 7 mars 1866. S. 66.1.173. (Cf. Metz, 24 nov. 1856, S. 57.2.516, matière civile).

possédait contre le cédant (1). Au contraire, là où l'on écarte le droit de 0 fr. 75 %, l'associé principal demeure comptable, comme gérant, des espèces à lui remises. Il en acquiert bien la propriété, car dans une participation il n'y a pas de fonds social, mais la somme demeure affectée aux besoins de la sous-société. Ces principes sont très nettement mis en relief dans un jugement du tribunal de Lille refusant d'appliquer à une sous-société le droit proportionnel : « Attendu que la sous-société se compose d'une part des droits de A... dans la société (principale) avec la charge des versements restant à faire, et, d'autre part, de la somme de 100.000 francs (versée par B) destinée à parfaire ces versements.... qu'à tort l'administration de l'enregistrement a considéré la somme de 100.000 francs comme entrant dans le patrimoine de A et comme formant le prix d'une cession consentie par celui-ci au profit de son père (B) d'une partie de ses droits sociaux dans la société X et C^{ie}., qu'en effet, d'un côté A n'acquiert aucun droit personnel sur la somme de 100.000 francs versée par son co-associé; que c'est la sous-société qui est comptable de cette somme et qui en paye les intérêts.» Cette décision a seulement le tort de traiter la sous-société comme une

(1) Seine, 21 juill. 1866. R. P. n° 3280. Le Havre, 21 août 1873, Garnier, v° Soc. n° 127 et s.

Seine, 7 avr. 1906. R. P. n° 11230. (Le prix de la part se compensait avec le prix de vente dû par le cédant dans l'acquisition d'un fonds de commerce.

personne morale. Mais cela n'a aucune importance. Il suffit que la somme versée au gérant soit affectée au but social pour qu'on ne puisse la considérer comme prix d'une cession de part.

SECTION III

La transmission doit s'opérer moyennant un prix

Nous venons de voir que la cession de part impliquait essentiellement mutation, transmission de patrimoine à patrimoine. Une dernière condition est nécessaire pour fonder l'application du tarif réduit de 0 fr. 75. La mutation doit s'opérer moyennant un prix. Si la cession est gratuite elle est passible du droit de donation (1). Toutefois, il peut se faire que la transmission d'une part sociale n'entraîne pas paiement d'un prix et qu'il n'y ait pas cependant donation. Il en sera ainsi si les associés conviennent qu'au décès de l'un d'eux indistinctement la part du *de cujus* accroîtra la part des autres sans que les associés n'aient droit à aucun prix. Nous ne sommes pas en présence d'une donation, mais on ne saurait dire non plus que l'opération s'analyse en une cession de part soumise au droit de 0 fr. 75. Il s'agit en réalité d'un

(1) Cass. civ. 23 mai 1859. S. 59.1.693. D. 59.1.215.

Sol, 18 oct, 1888. *Tr. Alphab.* Maguéro, v^o Soc., n^o 112-6^o,

pacte aléatoire se rattachant fiscalement à la théorie de l'accroissement. D'un autre côté, le prix, pour conserver le caractère de prix, doit consister en une somme d'argent ou en valeurs assimilables à l'argent. Il est admis qu'une rente perpétuelle ou viagère peut tenir lieu de prix sans que le caractère de la cession de part soit modifié, sans que le droit de 0 fr. 75 cesse d'être exigible (1).

De même, la prestation à fournir par le cessionnaire peut consister dans la charge de fournir un cautionnement (2). Au contraire, si le cessionnaire doit se libérer en transmettant au cédant des objets mobiliers ou immobiliers, il n'y a plus en droit fiscal cession de part proprement dite, mais vente de meubles ou d'immeubles moyennant paiement de part sociale. Au lieu du tarif de 0 fr. 75, l'opération est soumise au droit de vente mobilière ou immobilière.

(1) Déc. belge, 17 nov. 1848 J. E. Belge, n° 4485. Déc. Belge, 27 sept. 1881. J. E. Belge, n° 14492.

(2) Cass. 14 août 1834. J. E. n° 11835.

CHAPITRE III

LIQUIDATION DU DROIT DE CESSION DE PART

Il ne suffit pas d'avoir déterminé le tarif applicable à la cession de part et les traits caractéristiques permettant d'identifier cette dernière opération, il faut encore nous demander comment se fait l'application du tarif, d'après quelles règles on arrive pour une cession déterminée à fixer la somme globale due au fisc. C'est le problème de la liquidation des droits. Or, il est universellement admis qu'en notre matière le prix dû par le cessionnaire au cédant sert de base à la perception. Le prix connu, il suffira de calculer la somme représentant le 0 fr. 75 % de ce prix pour fixer aussi le montant des droits à payer (1). Seule-

(1) Le tarif de droit de mutation ayant été souvent modifié depuis la loi de 1857 (la dernière réforme remonte à 1903), cette instabilité donne quelque intérêt à la question de l'époque où il faut se placer pour le calcul des droits. Il suffit d'appliquer le droit commun. Il n'y a rien de spécial à l'hypothèse de cession de part. Ce dernier acte, n'étant pas sujet à l'enregistrement dans un délai déterminé (il n'en serait pas de même pour la cession de droits sociaux immobiliers), c'est en

ment, malgré la simplicité apparente de l'opération des difficultés délicates se présentent parfois. D'une part, le prix ne résulte pas toujours de l'acte de cession, les parties se bornent à poser les éléments de son calcul. Le chiffre exact en sera déterminé d'après les résultats de telle opération indépendante, par exemple inventaire annuel.

Quels seront les effets de cette clause au regard de l'administration? A supposer même qu'aucun doute ne plane sur le montant du prix, tel que les intéressés prétendent le produire à l'extérieur, la Régie ne pourra-t-elle en contester la sincérité, établir que ce prix ostensible est inférieur à la valeur de la part transmise? On voit donc que la détermination même du prix, — base normale de la perception — ne va pas sans soulever maintes difficultés. Ce n'est pas tout. Base normale de la perception, le prix n'en est pas toujours la base unique. Il y a parfois des additions et des déductions à faire d'où, nouvel élément de perturbation dans le calcul des droits et nouveau groupe de difficultés dont on ne saurait faire abstraction. Détermination du prix de cession, additions ou déductions à opérer sur ce prix pour le calcul des droits, ces ques-

principe au moment de l'enregistrement, qu'il faut se placer pour déterminer le tarif en vigueur. Par exception, quand il s'agit de cession conditionnelle, en raison et dans la mesure de la rétroactivité de la condition, il faut remonter au moment où la cession a été convenue.

Seine, 3 mars 1860, J. E. n° 17158, Seine, 27 janv. 1860, J. E. n° 18298, Gap, 4 mars 1867, Garnier, v° Soc. n° 349-4. Seine, 23 déc. 1881, J. E. n° 32157, R. P. n° 6090, Seine, 16 janv. 1885, R. P. n° 6495,

tions indépendantes feront l'objet de paragraphes distincts.

§ 1^{er}. — DÉTERMINATION DU PRIX DE CESSION

Diverses situations doivent être distinguées : le prix est fixé par l'acte même de cession ; sa détermination dépend d'un inventaire, d'une déclaration estimative des parties. Ou bien, ces éléments faisant défaut, ce sera la Régie qui l'évaluera d'office.

1. — La première hypothèse (fixation du prix par l'acte même de cession) se présentera très fréquemment en cas de cession pure et simple. Alors, en principe, pas de difficultés, on devra prendre le prix tel que les parties l'ont fixé et calculer les droits en conséquence. On peut se demander toutefois si l'administration est admise à établir que le prix indiqué dans l'acte ne correspond pas à la valeur effective de la part transmise, à exiger par conséquent un supplément de droit. La jurisprudence est divisée sur la question ; on ne peut dégager une doctrine précise des décisions contradictoires qu'elle a rendues (1). A notre avis, une distinction s'impose : la régie est certainement en droit de démontrer une *dissimulation*

(1) En faveur de l'affirmative : Yvetot, 8 juill. 1862, J. E. n° 17595. Seine, 22 janv. 1886, J. E. n° 22625. Sol. 28 avr. 1890, Garnier, *op. cit.*, v° Insuff., n° 67.

En faveur de la négative : Seine, 19 janv. 1894, J. E. n° 24278. R. P. n° 8245. Wahl, *op. cit.*, n° 801.

du prix, de prouver que la prestation, fournie par le cessionnaire, est en réalité supérieure à celle que l'acte manifeste. Mais, si le prix apparaît sincère, l'insuffisance de ce prix par rapport à la valeur vénale de la part ne semble pas pouvoir être établie (1). Nous sommes en effet en matière de mutations mobilières à titre onéreux. Pour celles-ci, il n'y a d'autre texte que l'art. 14, n° 5, de la loi du 22 frimaire an VII, d'après lequel le droit est assis sur le prix exprimé. Ce n'est qu'en matière immobilière que l'art. 17, L. frim., donne à la Régie le pouvoir de contrôler, au moyen d'une expertise, la concordance entre le prix et la valeur vénale de la chose vendue (2).

2. — Mais le prix n'est pas toujours exprimé dans l'acte même de cession. Cela est fréquent en cas de cession sous condition suspensive. Au moment de l'échange des consentements, on ne peut se faire une idée précise de la valeur de la part quand se produira l'événement auquel la cession est subordonnée. Les parties conviennent généralement que le prix sera fixé d'après les résultats du dernier inventaire précédant la réalisation de la condition (par ex. : décès ou retraite de l'associé cédant). Quels seront les effets de la clause au regard de l'administration ? En principe,

(1) Wahl : *Traité de droit fiscal*, t. II, n° 515.

(2) Aussi, si la cession a pour objet non une part sociale, mais des droits sur les biens sociaux (par ex. : société dénuée de personnalité) on doit admettre le droit de contrôle de la Régie dans la mesure où la mutation est immobilière, Wahl, *op. cit.*, n° 801.

elle sera pleinement obligatoire tant pour les parties que pour la Régie. Les parties doivent produire l'inventaire à la Régie en vue de la liquidation des droits. Elles ne sauraient y substituer d'autres éléments de perception, notamment une déclaration du prix (1). — Mais, en sens inverse, les estimations de l'inventaire sont opposables à l'administration. — Elles seules doivent servir de base (2). — Toutefois, ce rôle de l'inventaire dans les rapports des parties et de la Régie n'a rien de sacramentel. Il est admis qu'au cas où certaines valeurs figurant à l'inventaire auraient été partagées avant la réalisation de la cession (d'où diminution du prix), il y a lieu d'en tenir compte dans le calcul des droits (3). — Bien entendu, c'est aux parties qu'il appartient de prouver ces événements. — Tant que cette preuve n'est pas administrée, seul l'inventaire doit être pris en considération.

Encore faut-il qu'il y ait inventaire et inventaire régulier. — Le cédant et le cessionnaire devant la diffi-

(1) Cass. req. 5 déc. 1866. S. 67.1.87, D. 67.1.127. Cass. req. 16 août 1875. S. 76.1.37. D. 76.1.213. Cass. req. 30 déc. 1884, S. 85.1.387, D. 85.1.259. Château-Thierry, 19 janv. 1867, R. P. n° 2662. Lille, 20 janv. 1877, J. E. n° 20301. Seine, 23 mars 1877. J. E. n° 21143 R. E. n° 5221. Rouen; 7 fév. 1878, J. E. n° 20756. R. P. n° 4906. Châlons, 31 déc. 1878, J. E. n° 21209.

Bordeaux, 30 juill. 1883. S. 85.1.387. D. 84.3.80. Bordeaux, 5 déc. 1887. R. P. n° 7023. Sol. 12 avr. 1879 J. E. n° 21595. Sol. 18 fév. 1893 et 2 mai 1894. *Trail. Alfab. Maguéro*, v° Soc., n° 270.

(2) Sol. 12 avr. 1879, J. E. n° 21595, Sedan, 26 juin 1872, J. E. n° 19632.

(3) Wahl, *op. cit.*, n° 775. — V. cepend. contr. à ces idées, Orléans, 7 août 1886. R. P. n° 11323,

culté qu'ils auraient à fixer un prix judicieux ont en réalité introduit dans leur convention un élément externe, indépendant de leur volontés. Normalement, comme les autres pièces d'un contrat, le prix est un produit de la volonté des parties. — Ici, il n'en est plus de même, ces volontés ont abdiqué dans une certaine mesure de leurs prérogatives. — Elles se subordonnent à quelque chose qui est en dehors d'elles, car le cédant, et encore moins le cessionnaire, n'ont pas une action prépondérante sur la rédaction effective d'un inventaire, non plus que sur sa rédaction loyale et régulière. — Si les parties seules étaient en cause, cela importerait peu, elles puiseraient dans leur autonomie juridique le pouvoir de compléter une convention jusque-là imparfaite et, l'inventaire faisant défaut, ou ne pouvant servir à raison de vices internes, elles détermineraient autrement le prix, en choisissant d'autres bases.— Seulement, l'intervention de la Régie vient compliquer la situation. — La réalisation de la condition a rendu définitive une situation juridique jusqu'alors incertaine; il est certain maintenant qu'il y a cession, qu'advient-il au regard de l'administration si cette cession présente d'autres caractères que ceux résultant de la convention consolidée, si l'inventaire prévu par les parties fait défaut pour la détermination du prix? — La jurisprudence ne donne pas à la question une réponse unique. Elle consacre une distinction somme toute assez rationnelle, encore que pécchant un peu

sous le rapport de la précision. — Ou bien l'inventaire n'a pas été fait, ou bien il a été fait irrégulièrement, ou bien il a été fait frauduleusement. — La première situation est fort nette : absence d'inventaire, voilà un fait objectif certain sur la réalité duquel il n'y a guère matière à discussion. — Quant aux conséquences à en tirer au point de vue qui nous occupe, la jurisprudence admet que ce fait s'impose à la régie comme il s'impose aussi aux parties. — Pour ces dernières, la convention ne peut plus se réaliser absolument selon leurs prévisions, à raison de la présence de cet élément externe sur lequel leurs volontés n'a pas de prise et qui ne joue pas comme elles l'auraient cru. — La convention selon son type primitif reste en souffrance; un obstacle extérieur se dresse devant elle, il y a force majeure. — Aussi, ne serait-il pas juste que les parties aient à en répondre à l'administration. — La Régie ne peut exiger l'inventaire, elle ne peut tirer de sa non-production les conséquences qu'elle en tire quand cette production est pour elle un droit, soit l'évaluation d'office du prix. — La convention à sa teneur normale n'étant pas susceptible d'exécution faute d'inventaire, les parties ont la faculté de recourir à un moyen de fortune, de se passer d'inventaire, de le remplacer par une évaluation personnelle des valeurs sociales, de fixer elles-mêmes le prix. — L'administration devra s'incliner, se contenter au moins provisoirement de ce mode d'appréciation et li-

quider les droits en prenant pour base la déclaration des parties (1). — Seulement, ce qu'il faut bien comprendre, c'est que la Régie se courbe devant un cas de force majeure qui libère momentanément les parties envers elle (de l'obligation de produire inventaire), elle ne renonce pas pour cela à son droit. — Celui-ci est neutralisé, non annihilé. — L'obstacle matériel l'empêchant de s'exercer, venant à disparaître, le droit reprend toute sa vigueur. — Si donc, l'inventaire est enfin dressé, l'estimation personnelle des parties, simple moyen de fortune, perd toute valeur au regard de la Régie; cédant et cessionnaire ne peuvent plus opposer l'exception de force majeure à sa réclamation. — Si la liquidation a été effectuée, l'administration a le pouvoir de la rectifier en se basant sur les données de l'inventaire tardif, de réclamer par conséquent, le cas échéant, un supplément de droit (2). Logiquement

(1) Cass. req. 16 août 1875. S. 76.1.37. D. 76.1.213. Limoges, 20 mars 1875. S. 76.1.37.

Cass. req. 21 avr. 1898. S. 99.1.52.

(2) Seine, 10 nov. 1904. S. 07.2.85. La même question se pose pour les rapports des parties entre elles. Tout dépend d'une interprétation de volonté : 1^o L'estimation amiable sans inventaire peut aussi *inter partes* être considérée comme un moyen de fortune à défaut de l'inventaire prévu au contrat. Alors, il est certain que l'on devra rectifier le cas échéant cette estimation une fois l'inventaire dressé. 2^o L'estimation sans inventaire a pour les parties un caractère définitif. Elles ont par une convocation nouvelle modifié les bases d'estimation. Seulement, comme l'arrivée de la condition avait rendu la cession définitive aussi, le statut fiscal de cette opération juridique ne peut être modifié par une opération nouvelle. Le droit de cession devra être liquidé d'après l'inventaire quand il sera dressé, même si le prix résultant de l'inventaire est supérieur à celui que les parties avaient fixé elles-mêmes définitivement. Cela emportera un supplément de droit puis-

la même faculté de rectification devrait être reconnue aux parties. Le prix résultant de l'inventaire étant plus élevé que celui déterminé par les calculs personnels des parties, la Régie peut taxer plus lourdement la cession. Pourquoi dans l'hypothèse inverse quand le prix de l'inventaire est moins élevé que le prix déclaré, pourquoi l'administration ne restituerait-elle pas les droits perçus en trop? Ce serait évidemment logique, mais s'y oppose un principe de droit fiscal, justement critiqué pour sa rigueur, celui résultant de l'art. 60, L. frim. an VII : tout droit perçu régulièrement ne pourra être restitué (1).

A l'hypothèse d'absence d'inventaire, il y a lieu, croyons-nous, d'assimiler celle d'inventaire irrégulier. Nous entendons par là non pas l'inventaire affecté d'un vice de fond, l'inventaire mensonger, frauduleux, mais l'inventaire qui en la forme n'a pas observé les dispositions du Code de commerce (9 et s.). Juridiquement, en effet, tant pour les parties que pour l'administration, l'absence d'inventaire ou l'irrégularité dans l'inventaire sont des faits identiques, ou à peu près. Pour les parties — la chose est au moins possible — l'irrégularité comme l'absence, ne qu'on s'était basé tout d'abord sur une déclaration indiquant un prix inférieur à celui de l'inventaire. Bien plus, comme en raison du caractère définitif de l'évaluation personnelle des parties (elles sont libres en effet de modifier la convention première et de renoncer à l'inventaire), une fraction seule du prix tel qu'il résulte de l'inventaire et de la convention primitive est effectivement payée, on peut dire qu'il y a *acceptilatio* et taxe de 0 fr. 50 % sur le montant de cette remise.

(1) Mais il faut que le droit soit effectivement perçu.

dépend pas de leur volonté. D'autre part, ce ne serait pas exécuter intégralement la convention première que calculer le prix d'après un inventaire irrégulier, puisque cette convention visait évidemment un inventaire régulier. Le cessionnaire, du moins s'il n'était déjà associé, serait surtout en droit de protester. De toutes façons, que les parties calculent le prix d'après l'inventaire irrégulier ou une appréciation privée des valeurs sociales, il y a non exécution intégrale du contrat initial, mais recours à un moyen de fortune, comme dans l'hypothèse précédente. Quant à l'administration, sa situation est plus délicate à caractériser. Puisqu'en tant que cédants et cessionnaires, sinon comme associés (mais la Régie n'a affaire qu'aux cédants et cessionnaires, non aux associés), les parties ne sont pas responsables de l'irrégularité de l'inventaire, l'administration ne saurait exiger d'elles un inventaire régulier, liquider par conséquent le droit d'office si cet inventaire n'est pas produit. D'un autre côté, elle est en droit de dénier toute valeur probante aux énonciations de l'inventaire irrégulier, celui-ci, aux termes de l'art. 13, C. com., ne « pouvant faire foi en justice » (1). La seule solution logique est la suivante (2). La Régie se basera sur la déclaration estimative des parties, même si celle-ci a

(1) Cass. req. 30 déc. 1890. S. 91.1.357. Rouen, 5 déc. 1889. S. 91.1.357.

(2) Mais cette solution, préconisée par M. Wahl, *op. cit.*, n° 777, n'a pas été admise dans le jugement précité de Rouen, 5 déc. 1889.

pour fondement l'inventaire irrégulier. Seulement cette déclaration n'aura qu'une valeur provisoire; l'inventaire irrégulier n'aura pas force probante en tant qu'inventaire, il ne liera pas définitivement l'administration. Celle-ci gardera la faculté de prendre en considération le premier inventaire régulier dressé, de réclamer, s'il y a lieu, un supplément de droit.

Reste le cas d'inventaire frauduleux. Nous ne croyons pas que la Régie puisse se prévaloir d'une fraude non dirigée contre elle, d'une fraude qui n'a pas pour effet de diminuer le prix apparent payé par le cessionnaire. Il en est autrement si les énonciations erronnées figurant dans l'inventaire ont pour but et pour effet de soustraire à la taxe une partie du prix. Alors évidemment, l'administration est fondée à tenir pour non avenu un pareil inventaire (1). Mais il y a plus. Ce n'est plus ici un cas de force majeure indépendant de leur volonté qui empêche les parties de produire un inventaire régulier et loyal; c'est leur propre fraude, c'est leur fait non pas seulement en tant qu'associés, mais en tant que cédant et cessionnaire, en tant que contribuables débiteurs d'un impôt. Le lien obligatoire qui les rattache à la Régie ne se relâche pas, ils n'ont pas produit l'inventaire requis (puisque celui présenté est nul) ils restent tenus

(1) Cass. req. 30 déc. 1890. S. 91.1.357.

de le produire. Une déclaration estimative ne suffit plus. A défaut d'un nouvel inventaire, valable cette fois, c'est la taxation d'office.

Il résulte des développements précédents qu'une fois la cession conditionnelle devenue définitive par la réalisation de la condition, la clause attribuant à l'inventaire vertu de fixer le prix lie les parties vis-à-vis de la Régie. Produire l'inventaire est pour ces dernières une véritable obligation dont l'inexécution entraîne taxation d'office. Ce principe ne comporte que quelques restrictions fondées sur une idée de force majeure. Ces mêmes idées générales vont nous permettre de résoudre très simplement la question des modifications apportées en toute liberté par les parties au mode de détermination du prix. Tant que la condition n'est pas réalisée, la cession n'a aucune existence juridique; c'est une simple possibilité, un acte imparfait. La convention intervenue entre elles n'a nullement changé la situation antérieure des parties; aucun effet de droit ne s'est encore produit. Dès lors, cette convention peut être modifiée par ses auteurs en tout ou en partie; les points atteints par la modification seront comme s'ils n'avaient jamais été. Si, pour la fixation du prix, les parties substituent une autre base à l'inventaire d'abord prévu, (inventaire d'une autre époque; appréciation personnelle; tiers arbitre, etc.), cette base seule devra être prise en considération par la Régie à l'arrivée

de la condition (1). Mais celle-ci réalisée, il n'en est plus ainsi. L'effet juridique de l'acte se produit instantanément. Une nouvelle situation prend naissance qui a une valeur objective et que les parties elles-mêmes ne pourraient faire disparaître dans le passé. Elles restent maîtresses de l'avenir, elles peuvent remplacer la situation acquise par une autre situation. Cette situation acquise n'en a pas moins pris place dans le temps, elle s'intercale dans le cycle des phénomènes juridiques. On peut l'effacer pour l'avenir, on ne peut faire qu'elle n'ait jamais été. Et voilà ce qui va résulter de là au point de vue fiscal. Toute modification apportée, la condition réalisée, au mode de détermination du prix apparaît comme une convention nouvelle qui n'anéantit pas dans le passé la convention ancienne et ses effets fiscaux. Celle-ci reste soumise à l'impôt telle qu'elle était. La convention nouvelle elle-même entraînera selon sa nature exigibilité de droits indépendants. L'administration devra d'abord apprécier le prix d'après l'inventaire primitivement prévu et liquider les droits en conséquence. Elle examinera ensuite la convention nouvelle, établissant un autre mode de fixation. De deux choses l'une, ou ce dernier mode fait apparaître un prix plus élevé, on doit dire alors que les parties qui, par un premier accord avaient convenu d'un prix déterminé, y ajoutent un supplément par

(1) Wahl, *op. cit.*, n° 781.

un second accord. Ce supplément sera taxé. Ou bien le prix définitif est inférieur à celui de la première convention, alors il y a véritable remise de dette. Le cessionnaire devait 10.000 francs d'après l'inventaire. Cette situation de débiteur était acquise. Il y a lieu de percevoir 0 fr. 75 % sur les 10.000 francs. La nouvelle convention ramène le prix à 8.000 francs. Il y a modification à une situation préexistante. L'acte constitue une *acceptilatio* pour 2.000 francs, sur lesquels le droit de 0 fr. 50 est exigible.

3. Reste à étudier brièvement la dernière hypothèse possible, celle de l'évaluation du prix par la Régie elle-même. Les développements précédents nous dispenseront d'insister sur la détermination des cas où cette évaluation a lieu. Les parties sont tenues de fournir à l'administration les éléments de la perception : fixation du prix dans l'acte, déclaration estimative ou inventaire. On a vu quand la déclaration estimative pouvait remplacer l'inventaire. Mais, de toutes façons, si ces éléments ne sont pas produits ou ne sont pas produits comme ils doivent l'être, conformément au droit commun, la Régie évalue d'office le prix (1). Elle ne procède pas arbitrairement : elle s'entoure au contraire de tous les renseignements

(1) Cass. req. 16 août 1875, S. 76.1.37. D. 76.1.213. Cass. req. 30 déc. 1884. S. 85.1.387. D. 85.1.259.— Chaumont, 31 déc. 1889, J. E. n° 23464, Seine, 17 déc. 1892, R. P. n° 8049. Reims, 11 juill. 1896, J. E. n° 25827, R. P. n° 9726. Seine, 5 mars 1898, R. P. n° 1868. Marseille, 25 nov. 1904, R. P. n° 10906.

qu'elle peut avoir (inventaire postérieurement dressé évaluation donnée à la part du cédé dans la déclaration de la succession du cédant) (1). Son pouvoir d'ailleurs n'est pas absolu, elle agit sous le contrôle des tribunaux qui peuvent réduire l'estimation s'ils la trouvent exagérée (2).

§ 2. — ADDITIONS OU DÉDUCTIONS A OPÉRER
SUR LE PRIX POUR LE CALCUL DES DROITS

Nous l'avons laissé entendre, les difficultés qui viennent compliquer la liquidation des droits en matière de cession de part ne se rapportent pas seulement à la détermination exacte du prix de cession, mais aussi à ce fait que le prix, base normale du calcul des droits, n'en est cependant pas toujours la base unique. Une fois le prix connu soit par l'acte, soit par l'inventaire, soit par déclaration, soit par appréciation administrative, il y a parfois des additions ou des réductions à faire sur ce prix avant de le soumettre à la taxe. La question des additions à faire au prix se pose pour des acquisitions résultant de l'acte de cession, mais sur le caractère desquelles on peut hésiter, elle se pose aussi pour les dettes que le cessionnaire devra supporter. Quant aux déductions,

(1) Bordeaux, 5 déc. 1887. R. P. n° 7023. Rouen, 7 fév. 1878. J. E. n° 20756. Seine, 17 déc. 1892. R. P. n° 8049.

(2) Wahl, *op. cit.*, n° 778. Wahl, *Traité de droit fiscal*, t. II, n° 824.

elles se rapportent aux droits appartenant déjà aux cessionnaires dans les biens acquis.

1.— Généralement, la part sociale est vendue comme telle, c'est-à-dire comme valeur patrimoniale unique sans qu'on distingue les éléments divers (droit aux bénéfices, au partage... etc...) qui concourent à sa formation. Parfois cependant (et cela arrive surtout en matière de cession pour cause de décès), on analyse les différents droits constituant la part en mettant en relief leurs relations respectives avec le prix. Que décider, si certains droits transmis et expressément spécifiés restent hors du prix, si aucune portion de ce prix ne paraît s'appliquer à eux? La question doit être résolue en fait d'après l'intention des parties. On pourra considérer qu'en réalité le prix global s'applique indistinctement à tous les droits transmis. On pourra décider aussi, si transparaît chez les parties une intention libérale, qu'il y a donation, cession de certains droits à titre gratuit. Le prix ne sera pas alors la seule base de perception, il faudra lui ajouter la valeur de la chose transmise sans prix et soumise au tarif de donation (1).

2. — Mais il est certain, en sens inverse, qu'aucune addition au prix ne saurait être faite pour les dettes

(1) Ainsi décidé que le droit de donation était dû dans l'espèce suivante. Au décès d'un associé, l'autre devait recueillir le fonds social en remboursant la valeur, mais n'aurait rien à payer pour la clientèle, les marques de fabrique et la raison de commerce. Marseille, 20 déc. 1895, R. P. n° 8731.

sociales qui, incorporées dans la part, vont désormais incomber au cessionnaire. Cette charge qu'assume le cessionnaire ne peut être considérée comme un supplément de prix. Pas plus lui que le cédant ne sont ou n'ont été débiteurs principaux du passif social. Celui-ci grève seulement le patrimoine de l'être moral. (1)

3. — Quant aux déductions, avons-nous dit, elles se rapportent aux droits appartenant déjà au cessionnaire dans les biens acquis. Il est certain que si ce dernier est propriétaire d'une fraction de la part, le fait d'en devenir propriétaire intégral n'implique qu'acquisition partielle. Seule cette dernière doit être taxée (2). Nous avons précédemment signalé un cas d'application de ce principe. Dans l'hypothèse de cession aux associés survivants de la part du précédé, l'associé en même temps héritier de ce dernier n'a pas, croyons-nous, à payer de droit pour la fraction de part déjà acquise comme héritier (3). De même,

(1) Cass. civ. 9 mai 1864. S. 64.1.239. D. 64.1.232. Seine, 6 avr. 1895, J. E. n° 24657. R. P. n° 8558. Sol. 29 août 1874, 10 déc. 1884, mai 1885, 8 sept. 1890. *Traité Alfab.* Maguéro, v° Soc., n° 252. Demante : *Principes de l'enreg.* 4^e éd., t. II, n° 538. Demasure. *op. cit.*, n° 85. Naquet, *op. cit.*, t. I, n° 391. Garnier, *op. cit.*, v° Soc., n° 268, 321-3 et 355. Schicks, v° Cession d'art, n° 2. Wahl, *op. cit.*, n° 791. — Solution contraire s'il y a non cession de part sociale mais de droits indépendants sur biens sociaux.

(2) Cass. 15 mars 1969 (impl.), S. 69.1.279. Seine, 23 janv. 1891 (2^e jugem.). S. 92.2.323. Sol. 24 fév. 1882. *Tr. Alfab.* Maguéro, v° Soc. n° 294.

(3) V. *supra*, p. 105 et s.

quand la cession a lieu au profit de la veuve de l'associé laquelle a déjà droit à une portion de la part sociale comme commune en biens, cette portion ne peut être considérée comme vendue (1).

Mais on doit décider que le droit de cession de part est dû même sur les biens apportés par le cédant quand, à la suite d'un événement quelconque, retraite, décès, etc..., la part de celui-ci passe aux autres associés (2). On pourrait en douter en objectant qu'une fraction de la somme remise au cédant ou à ses héritiers représente non le prix de cession, mais le montant de ses droits comme apporteur (3). Mais cette interprétation est inadmissible. Les apports étaient et demeurent propriété de la société personnifiée. Ils restent complètement en dehors de la convention de cession à laquelle la société n'intervient pas. Le cédant n'a qu'un droit mobilier unique, c'est ce droit qu'il vend. Ce qu'il reçoit, c'est uniquement le prix de cession qui doit intégralement être soumis à la taxe.

(1) Seine, 17 janv. 1862, R. P. n° 1594.

(2) C'est la solution qui prévaut aujourd'hui. Cass. civ. 20 janv. 1879. S. 79.1.129. D. 79.1.9. Cass. civ. 23 mars 1881. S. 81.1.430. D. 81.1.313. Sarreguemines, 20 juill. 1870. R. P. n° 3327. Bordeaux, 4 janv. 1871. S. 75.1.278. D. 75.1.369. Seine, 17 juin 1876. S. 79.1.129. Grenoble, 28 juin 1879. J. E. n° 21717. R. P. n° 5325. Seine, 23 déc. 1881. J. E. n° 22157. R. P. n° 5891 et 6090. Bordeaux, 12 fév. 1894. R. P. n° 8341. Sol. 22 avr. et 5 sept. 1891. *Tr. Alfab. Magnéro, Société*, V° n° 270.

(3) Et de fait, la Cour de Cass. avait d'abord décidé dans ce sens. Cass. civ. 19 mai 1868. S. 68.1.345. D. 68.1.305. Cass. civ. 27 juill. 1870. S. 70.1.401. D. 70.1.413.

CHAPITRE IV

ÉVÉNEMENTS QUI RENDENT LE DROIT EXIGIBLE

La cession de part d'intérêt appartient à ce groupe d'actes pour lesquels l'enregistrement n'est pas obligatoirement prescrit (sous peine de diverses sanctions, notamment droits en sus), dans un délai déterminé. La taxe de 0 fr. 75 % n'est pas exigée en principe. Elle ne sera perçue que sur les actes de cession effectivement présentés à l'enregistrement. Cette simple constatation semblerait devoir épuiser la matière du chapitre actuel, puisque le seul événement rendant le droit exigible paraît être la présentation à l'enregistrement de l'acte de cession. Tel est bien le principe en effet. Mais si celui-ci joue sans difficulté aucune pour les cessions pures et simples, les cessions au comptant, il n'en est plus de même quand une modalité quelconque vient affecter la mutation. Des questions, parfois très délicates, se posent qu'on ne saurait éluder. Aussi devons-nous étudier dans des paragraphes distincts à ce point de vue spécial de

droit fiscal, la cession de part conclue à terme, la cession de part sous condition suspensive, la cession de part subordonnée à une option, hypothèse ne se confondant pas toujours avec la précédente.

§ 1. — CESSIION DE PART D'INTÉRÊT
SOUS TERME SUSPENSIF

Il est à peine besoin de rappeler qu'un terme inséré dans un acte n'influe en rien sur son existence juridique. Les effets de la convention sont suspendus jusqu'à l'arrivée d'un événement qui se produira nécessairement, mais, dès le moment de l'accord de volonté, les parties sont liées définitivement et irrémédiablement. Toutefois, si l'événement futur constituant le terme est de réalisation certaine, on peut ne pas être fixé sur la date précise de son arrivée, *dies certus*, *dies incertus*, c'était là une distinction déjà familière aux jurisconsultes romains. La pratique nous signale actuellement des applications intéressantes de ces deux catégories de termes insérés dans des cessions de part d'intérêt. L'acte de société prévoit parfois le retrait d'un associé pour une époque déterminée en stipulant que sa part accroîtra celle des autres moyennant un prix fixé ou à fixer selon telles bases. Voilà une cession de part à terme certain (1). Parfois,

(1) Toutefois V. *infra* p. 146 et s. les difficultés que soulève sur ce point la possibilité d'une dissolution générale de la société avant l'arrivée du terme.

c'est la dissolution de la société qui constitue le terme auquel se réalisera la cession. Le terme est alors incertain car si la dissolution se produira nécessairement on peut ne pas savoir à quelle époque précise (1). De toutes façons, que le terme soit certain ou incertain, il n'affecte pas en droit civil la perfection de la convention, il ne suspend pas en droit fiscal l'exigibilité des droits. Dès lors, du moment qu'il est présenté à l'enregistrement, un acte de cession à terme est immédiatement passible du droit de 0 fr. 75 % (2). Cela va bien quand la convention fixe *ab initio* le prix dû par le cessionnaire. Mais il arrive souvent que ce prix sera seulement connu au moment de l'arrivée du terme (calculé par exemple d'après le dernier inventaire). Comment dans ce cas liquider le droit immédiatement

(1) Mais il faut qu'en fait la clause soit rédigée de telle manière que quels que soient la cause et le moment de la dissolution, la cession puisse encore se réaliser à ce moment. — Par ex. : la cession aura lieu à la dissolution causée par le retrait du cédant, sa mort ou toute autre cause. Il est clair que la cession se produira certainement, qu'elle ne se produira qu'au moment de la dissolution, et que ce moment est incertain. S'il en était autrement, si par suite de certains événements personnels au cédant (ou au cessionnaire) la cession pouvait être rendue impossible avant la dissolution, il y aurait non cession à terme mais cession conditionnelle (V. *infra*). En raison de ces événements, on n'est pas sûr que la cession sera opérée, tout en étant sûr que la dissolution arrivera.

(2) Cass. req. 3 mars 1868 et Epernay, 27 juill. 1866. S. 68.1.231. D. 68.1.482. Cass. civ. 17 fév. 1869. S. 69.1.180. D. 69.1.358. Seine, 12 fév. 1892. J. E. n° 24407. R. P. n° 7790. Annecy, 2 août 1892. T. A. (Maguéro) v° Soc., n° 266. St-Etienne, 8 mai 1897 (motifs), R. P. n° 9133. Reims, 24 juill. 1901. S. 04.2.222. Grasse, 4 mai 1903. R. P. n° 10642. Seine, 30 avr. 1904. (motifs). R. P. n° 10779. Solut. 17 mars 1894. J. E. N° 24407-26. R. P. n° 8308.

exigible? La question est controversée. Demasure (1) estime qu'il faut attendre pour liquider le droit et par conséquent pour le percevoir, l'arrivée du terme et la détermination exacte du prix. Le tribunal de la Seine semble avoir admis cette doctrine dans le cas où le prix de la cession à terme devait être fixé par experts à l'arrivée du terme (2). Cette solution nous paraît difficilement justifiable. Elle ne serait exacte que si l'acte présenté à l'enregistrement n'avait pas un caractère définitif, si en un mot, la non-détermination immédiate du prix devait être assimilée à une condition suspensive. C'est bien d'ailleurs ce qui résulte des décisions précitées. Mais, en thèse générale, il est vraiment abusif de considérer comme condition suspensive le fait que le prix sera fixé au moment du terme par experts ou autrement. Dans l'esprit des parties, la convention a un effet obligatoire immédiat, encore que l'exécution en soit retardée. Cédant et cessionnaire seront tenus de par leurs volontés mêmes d'accepter l'estimation de l'expert. La cession aura certainement lieu.

Aussi, croyons-nous avec M. Wahl (3), que l'indétermination du prix n'est pas un obstacle à l'exigibili-

(1) Demasure, *op. cit.*, n° 82.

(2) Seine, 12 fév. 1892. R. P. n° 7790. Seine, 4 août 1906. R. P. n° 11357.

(3) Wahl, *op. cit.*, n° 804.

té des droits (1) (pas plus qu'en matière de cession conditionnelle quand l'inventaire qui doit fixer le prix n'a pas lieu). Les parties devront *ab initio* faire à l'administration une déclaration estimative provisoire qui sera complétée le cas échéant, une fois le prix définitivement fixé. La jurisprudence (2) incline d'ailleurs vers cette solution, quand le mode de détermination du prix réside non dans une expertise, mais l'inventaire précédant l'arrivée du terme.

§ 2. — CESSION DE PART D'INTÉRÊT
SOUS CONDITION SUSPENSIVE

La condition suspensive doit retenir plus longtemps notre attention. C'est là une modalité qui affecte très fréquemment les cessions de part, non peut-être d'une manière ostensible, expresse, mais parce que maintes clauses insérées au contrat de société (continuation de société après décès d'un associé entre autres associés, avec héritiers, avec veuve, enfants etc...) sont interprétées effectivement comme constituant des cessions conditionnelles. Cela d'ailleurs est une cause de difficultés. Quand la condition n'apparaît pas sous une forme expresse, on peut hésiter sur le caractère

(1) Mais, bien entendu, il faut que les parties soient d'accord sur le mode de fixation du prix, que l'on puisse arriver à cette fixation automatiquement sans nouvelle entente, en suivant la procédure réglée par les parties. S'il en était autrement, il n'y aurait pas cession, mais simple projet, le prix étant un élément essentiel du contrat de vente.

(2) Reims, 24 juill. 1901. S.04.2.222.

véritable de la clause, on peut se demander si l'on est bien en présence d'une cession conditionnelle, ou de quelque chose de très différent, notamment cession à terme. La question présente cependant un intérêt majeur au point de vue de l'exigibilité des droits, intérêt qu'il est bon d'indiquer brièvement dès à présent, quitte à y revenir un peu plus tard. Affectée d'une condition suspensive, une cession n'est pas immédiatement passible de taxation. Le droit de 0 fr. 75 ne sera exigible qu'à l'arrivée de la condition. Nous avons vu au contraire qu'un terme suspensif ne mettait nullement obstacle à la perception immédiate. Devant cet intérêt de la distinction, notre premier soin doit être de bien préciser les éléments caractéristiques de la condition, les éléments qui permettent de la discerner sous des clauses plus ou moins équivoques. Nous montrerons ensuite d'une manière plus approfondie l'influence qu'exerce sur l'exigibilité des droits la condition soit pendante, soit réalisée. Enfin, après avoir dit un mot des événements constituant réalisation de la condition, nous nous demanderons dans quelle mesure, au regard de l'administration, les parties peuvent modifier les termes d'une cession conditionnelle soit avant, soit après l'arrivée de la condition.

1. La condition suspensive comme le terme suspensif consiste dans un événement futur jusqu'à l'arrivée duquel les effets de la convention ne se produiront pas. Mais, tandis que l'événement appelé terme,

se réalisera certainement à une époque ou à une autre et que, par conséquent, tôt ou tard, la convention donnera tout son effet utile, l'incertitude plane sur la réalisation même de la condition, en sorte qu'on ne peut savoir, au moment où elle est conclue, si la convention conditionnelle prendra rang parmi les actes engendrant situation juridique nouvelle, ou bien ne demeurera qu'une vaine tentative.

Incertitude de réalisation, voilà ce qui caractérise la condition. Il est assez rare, avons-nous dit, de voir, insérée dans une cession de part, une condition sous la forme simple et schématique, telle que la concevaient les anciens jurisconsultes (je vous transfère ma part sociale *si navis ex Asia venerit*). Du moins, certaines clauses très fréquentes et souvent incorporées au contrat même de société s'analysent sans aucune difficulté. — nous verrons que pour d'autres il n'en est pas ainsi — en une cession conditionnelle de part d'intérêt. Par exemple la stipulation qu'au décès ou lors de la retraite d'un associé quelconque, sa part accroîtra celle des autres moyennant paiement aux héritiers de la valeur de la part. Il y a bien cession conditionnelle. Lors de la constitution de la société, chaque associé transmet sa part aux autres pour le cas où il décéderait avant eux pendant la durée de la société. — événement de réalisation doublement incertaine. — Cette clause est extrêmement fréquente(1).

(1) V. décisions citées dans la note de la p. 164.

Elle appartient à cette série de mesures conventionnelles par lesquelles les associés remédient à l'instabilité des sociétés de personnes qui, de plein droit, se dissolvent dès qu'un seul adhérent quitte le groupe. Il y a d'ailleurs des variantes que l'ingéniosité des parties rend innombrables et dont il suffit de citer quelques-unes ayant elles aussi le caractère incontestable de cessions conditionnelles. La part d'un associé quelconque sera transmise à son décès, non à tous les autres, mais à tel associé, s'il survit (1). La cession aura lieu au profit des associés restants, mais n'est prévue que pour la part d'un associé déterminé en cas de retraite ou décès (2). On a objecté qu'alors la cession est seulement à terme incertain, car le décès se produira nécessairement. Sans doute, mais il n'est pas sûr que l'associé meure avant dissolution de la société; s'il survit à la société, la cession ne sera plus possible. Comme on ne peut le savoir au moment de la rédaction des statuts, la cession est bien conditionnelle (3). Parfois, la mutation est subordonnée à une double condition suspensive.

(1) Seine, 9 mai 1868. R. P. n° 1341.

(2) Cass. req. 8 juin 1859. S. 59.1.501. D. 59.1.311. Cass. req. 28 déc. 1886. S. 87.1.435. Nantes, 28 avr. 1885. J. E. n° 22786. Voisin, Rapport sous cass. 28 déc. 1886, S. 87.1.435.

(3) Autres exemples de cessions conditionnelles. Il est convenu qu'en cas de mariage d'un associé, celui-ci sera réputé avoir renoncé à ses droits qui lui seront remboursés en argent (Nivelles, 18 juin 1873. J. E. Belge, n° 12117). — La cession aura lieu au décès d'un associé s'il ne laisse pas d'héritiers majeurs — Seine, 17 déc. 1892 R. P. n° 8049.

Par exemple, il est convenu expressément que le paiement du prix de la cession conditionnelle est lui aussi une condition suspensive de la réalisation de cette cession. La cession est soumise à deux conditions, d'abord un événement quelconque (décès, retraite d'un associé, dissolution, etc.) puis au paiement du prix (1). Mais, nous le répétons, la clause doit être expresse ou tout au moins l'intention des parties nettement manifestée car, normalement, le fait du paiement n'a aucune influence sur la mutation (2).

Dans les hypothèses jusqu'ici envisagées, la cession n'est affectée que d'une seule catégorie de modalités : la condition suspensive. Rien n'empêche de combiner deux modalités différentes : terme et condition. Cela se présentera notamment dans les clauses suivantes : on stipule que la cession d'une part d'associé déterminé aura lieu au moment de la dissolution de la société au profit de tel associé s'il vit encore. L'époque de réalisation de la cession éventuelle constitue un terme au moins incertain car, en principe, la dissolution se produira toujours; mais, d'autre part, le fait de subordonner la cession à la survie du cessionnaire donne à cette cession un ca-

(1) Seine, 22 juill. 1892 (impl.), R. P. n° 7947.

(2) Il n'est même pas nécessaire que le prix soit déterminé comme nous l'avons vu à propos du terme, il suffit qu'il soit déterminable par inventaire ou autrement Cass. req. 16 août 1875. S. 76.1.37. Limoges, 20 mars 1875. S. 76.1.37. Sol. 29 avr. 1876. *Trail. Alphab.* Maguéro, v° Soc., n° 262. Cass. req. 15 juin 1911. *Rép. pér. Garnier*, 12407.

ractère conditionnel (1), on ne sait pas, en effet, si le cessionnaire vivra encore au moment de la dissolution. Il faut d'ailleurs que dans la pensée des parties, la cession doive avoir lieu au profit du cessionnaire désigné, en personne, à l'exclusion de ses héritiers (2), sans quoi, comme au moment de la dissolution, il y aurait toujours un ayant droit à la part, cessionnaire en personne ou héritier, la cession serait simplement à terme incertain.

Le terme coexiste encore avec la condition quand, d'un côté, les statuts fixent un terme précis pour la dissolution normale de la société (telle date) et que, d'un autre côté, la cession doit s'opérer à cette date et non à une autre. Il peut se faire en effet que la société disparaisse avant terme pour une cause plus ou moins fortuite et que, par conséquent, la cession ne se réalise pas (3).

Toutefois, les règles de la dissolution des sociétés sont au point de vue qui nous occupe une source de difficultés, quand le fait de dissolution doit avoir une influence sur la possibilité même de la cession. Normalement, c'est pendant le fonctionnement de la société, non au moment, ni surtout après la disso-

(1) Sol. 6 mars 1889. *Trail. Alfab.* Maguéro, v^o Soc., n^o 266. R. P. n^o 1349. — *Contra* : Seine, 24 mars 1860. R. P. n^o 1349. qui, certainement, à tort, prétend que la cession est seulement à terme.

(2) Cass. req. 3 mars 1868. S. 68.1.231. D. 68.1.482. — Toulouse, 8 juill. 1886. R. P. n^o 6794.

(3) Seine, 23 août 1863. Contrôleur de l'enregistrement, n^o 12561.

lution que s'opèrent les cessions de part. De toutes façons, une fois la liquidation terminée, une fois la société anéantie, une cession de part sociale ne se conçoit plus. Quel est, dès lors, le caractère d'une cession consentie pour telle époque précise, par exemple, dans quatre ans? A s'en tenir à l'acte même de cession (soit indépendant, soit incorporé dans les statuts) il y a cession à terme et les droits sont immédiatement exigibles. Mais si l'on considère pour la société la possibilité d'une dissolution anticipée qui fera obstacle à la cession, il semble que la réalisation de cette dernière ne soit pas certaine, qu'elle est par conséquent conditionnelle. Normalement, la société devait subsister bien au delà du terme fixé pour la cession; seulement, il faut tenir compte des contingences et que les organismes collectifs ne sont pas à l'abri d'une disparition prématurée. Encore la difficulté n'est-elle pas considérable quand il ressort des termes de l'acte que les parties ont l'intention de réaliser la cession de toutes manières — au terme fixé, si la société subsiste encore, — au moment de la dissolution, si celle-ci se produit avant. La cession est alors à terme incertain (1). Seulement, la volonté des parties peut être moins susceptible d'interprétation extensive. La cession doit se réaliser dans quatre ans, jamais avant quoiqu'il

(1) Sol, 12 sept. 1890, *Rev. prat. enr.* n° 3134.

advienne. On est en droit d'hésiter beaucoup sur le caractère de la convention.

La mutation est-elle à terme ou conditionnelle ? M. Wahl (1) envisageant l'hypothèse où l'acte de cession est incorporé dans l'acte de société semble préconiser une distinction, un peu surprenante au premier abord — mais qu'à la réflexion certain raisonnement juridique justifie assez : « La cession à terme fixe n'est pas passible immédiatement du droit, si l'acte de société prévoit une possibilité de dissolution laquelle peut se produire avant l'arrivée du terme ; car alors la cession est subordonnée à la condition que la dissolution ne soit pas antérieure ». *A contrario*, si l'acte de société ne prévoit pas cette possibilité de dissolution avant le terme fixé pour la cession, celle-ci reste purement et simplement à terme. Le rôle prépondérant que joue ici pour le sort de la cession l'acte général de société s'explique par ce fait que la convention de cession en forme partie intégrante. Si, intellectuellement, on sépare les deux contrats (statuts, cession), il faut rattacher à la cession certaines clauses qui semblent n'intéresser d'abord que l'acte de société et qui se dédoublent ainsi, ayant un effet propre et dans l'acte de société et dans la convention de cession en quelque sorte amalgamés.

(1) Wahl, *op. cit.*, n° 804.

La clause prévoyant, pour telle ou telle cause, dissolution prématurée de la société, a action sur le contrat de société, mais aussi sur la cession de part. La situation est la même que si, celle-ci convenue par acte indépendant, les parties avaient subordonné la mutation à la non-dissolution de la société avant le terme fixé pour la cession. Par conséquent, la doctrine de M. Wahl doit être généralisée et appliquée tant aux cessions résultant de l'acte social qu'aux cessions faisant l'objet d'un acte distinct. Dans le domaine que nous lui reconnaissons, cette doctrine peut être formulée ainsi : Une cession dont la réalisation est fixée à époque déterminée acquiert un caractère conditionnel, si, dans la convention de cession (incorporée à l'acte social ou indépendante, peu importe), les parties prévoient expressément une possibilité de dissolution prématurée pour la société, dissolution qui faisant disparaître la société et conséquemment la part rendra la cession impossible. Si au contraire les parties ne prévoient pas cette possibilité, *encore qu'elle existe objectivement, en dehors et au-dessus des volontés du cédant et du cessionnaire* (1), la cession demeurera à terme. La distinction, avons-nous dit, paraît d'abord quelque peu surprenante. On voit très bien qu'au premier cas la cession est

(1) Et de fait la possibilité d'une dissolution prématurée existe toujours. Par ex : dissolut. judic. pour juste motif à la requête d'un seul associé.

conditionnelle, mais elle semble aussi au second conserver ce caractère. Que les parties prévoient ou non la possibilité d'une dissolution prématurée, cette possibilité existe objectivement; dès lors, il n'est pas sûr que la cession se réalise (étant admis que d'après la volonté du cédant et du cessionnaire, la cession doit s'opérer au terme fixé, non à une autre époque). Incertitude de réalisation, voilà bien ce qui caractérise la condition, la cession est conditionnelle. Cette argumentation n'est solide qu'en apparence. On oublie que la condition est essentiellement quelque chose de subjectif. Sans doute, elle fait intervenir un événement externe qui a un caractère objectif, mais cet événement ne prend d'importance qu'à raison de l'intention subjective des parties; seule, cette intention peut nouer un lien entre la convention et l'événement, subordonner la perfection de la convention à l'événement, même si l'absence de celui-ci tendait d'elle-même à rendre vaine la convention. Il faut bien se rendre compte, en effet, de la contingence inhérente à toutes prévisions humaines. Quand en matière à terme, on parle de certitude, on ne vise au fond des choses que la certitude subjective des parties. Celles-ci ont entendu se lier définitivement; l'émission respective de volontés n'est accompagnée d'aucune réserve, aucun obstacle à la réalisation effective de l'accord ne pourra se dresser légitimement provenant de la volonté des contractants. Cela ne

veut pas dire que des circonstances matérielles contre lesquelles on ne peut rien et qui menacent presque toujours les tractations humaines ne se présenteront pas, qui annihileront pratiquement l'arrangement intervenu, qui empêcheront la naissance même de la situation juridique qu'on prétendait créer. Supposons une vente de meuble corporel; les parties conviennent de retarder le transfert de propriété jusqu'à telle époque. Personne ne verrait là une vente conditionnelle. Cependant le meuble peut être détruit, événement qui rendra impossible toute mutation. On n'est donc pas certain au moment de la convention que la mutation se réalisera. Malgré cela, la vente reste simplement à terme car, subjectivement, dans leurs prévisions, dans le contenu du contrat, les parties n'ont pas considéré cette éventualité. Or, tout bien pesé, le fait de dissolution de la société entraîne, peut-on dire, destruction du meuble incorporel qu'est la part sociale, comme l'incendie, la perte, le vol dans l'hypothèse précédente ont rendu sans objet la mutation convenue à terme. Tant que ce fait de dissolution possible demeure dans un domaine purement objectif, tant que les parties ne l'ont pas fait rentrer dans le contenu de la convention de cession, il reste sans influence sur les caractères intrinsèques de la convention, il ne la rendra pas conditionnelle. Il agira peut-être au moment de l'exécution, il soulèvera peut-être des questions d'extinc-

tion des obligations des parties, mais ne saurait avoir de prise sur la réalité juridique de ces obligations, sur leur naissance proprement dite. En un mot, du moment qu'il ressort de l'interprétation de la volonté des parties que celles-ci dans la convention de cession de part à terme n'ont pas prévu une possibilité de dissolution de la société, mettant obstacle à la cession, l'opération conserve le caractère intrinsèque d'opération à terme, parce qu'elle est telle dans l'intention des parties. Le doute qui peut planer objectivement sur la durée effective de la société n'a pas d'influence sur une convention faisant abstraction de ce doute. Malgré cette incertitude objective, le droit proportionnel est exigible *ab initio* dès la présentation de l'acte à l'enregistrement. Si, d'ailleurs, les considérations précédentes, probantes à nos yeux, ne paraissaient pas assez convaincantes, il suffirait de dire que la Régie n'est pas tenue d'aller outre le contenu des actes, que du moment qu'on lui présente une cession littéralement affectée d'un simple terme, elle peut percevoir immédiatement les droits.

Seulement, rien n'empêche les parties de prévoir expressément et subjectivement la possibilité de dissolution anticipée, rien ne les empêche de faire entrer cette éventualité dans le contenu de la convention, de lui donner rôle de condition suspensive. Comme nous l'avons précédemment indiqué, on devra interpréter ainsi une cession pour telle époque, incorporée

dans l'acte social, lorsque celui-ci prévoit telle cause de dissolution réalisable avant l'arrivée du terme (1). Même solution pour une cession indépendante, quand les mêmes événements sont pris en considération par les parties. Dans tous ces cas, le droit proportionnel ne sera exigible qu'à l'époque prévue pour la réalisation de la cession, car, à ce moment seulement, on saura si elle a lieu. M. Wahl admet ce principe en thèse générale; il y apporte toutefois une restriction; « ceci (le caractère conditionnel de la cession) ne s'applique pas lorsque le seul cas prévu (de dissolution) est la volonté commune des associés. Car ce mode de dissolution est général à tous les contrats et dérive des principes généraux; il ne peut même être écarté par la convention, il ne peut donc constituer une condition apportée par la volonté des parties à la cession ». Nous hésitons pour notre part à suivre jusque-là notre éminent maître. Que le *mutuus dissensus* soit un mode de dissolution commun au contrat de société et à tous les autres, cela est bien évident. On peut d'ailleurs en dire autant, au moins dans une certaine mesure, d'autres causes de dissolution, notamment extinction de la chose; que cette même cause de dissolution ne puisse être écartée par la convention, nous l'admettons sans peine; mais nous avouons ne pas

(1) Par ex. : Dissolution à la suite des pertes pendant deux ans et pouvant résulter de la volonté d'un seul associé. — Seine, 25 fév. 1893, et le rapport Bonjean, R. P., n° 8118.

saisir le lien qui unirait les deux faits précédents d'une part, et, d'autre part, l'impossibilité de subordonner la cession à la non-dissolution de la société par commun accord. L'événement présente bien tous les caractères d'une condition régulière. Il n'est certes pas illicite, impossible ou immoral; il est aussi de réalisation incertaine par rapport au cédant comme au cessionnaire. Comment ces derniers pourraient-ils prévoir que les associés se mettront ou non d'accord pour prononcer la dissolution? Enfin il n'y a là rien de protestatif; en tant qu'associés, le cédant ou même le cessionnaire participeront à la décision, mais il n'y participeront pas seuls puisqu'il faudra l'unanimité. Comme toutes les autres, la cause de dissolution tenant au *mulus dissensus* nous paraît pouvoir parfaitement constituer une condition suspensive de la cession.

2. Il ne suffit pas d'avoir mis en lumière les traits caractéristiques de la modalité conditionnelle et d'avoir indiqué les principales formes sous lesquelles se présente pratiquement la cession qui en est affectée; nous devons maintenant montrer d'une manière plus approfondie l'influence qu'exerce la condition sur l'exigibilité des droits. Il est de principe en droit fiscal que le droit proportionnel ne saurait être perçu sur un acte affecté de condition suspensive. Celui-ci présenté à l'enregistrement n'est passible que du droit fixe des actes innomés (1). Par conséquent, que la

(1) Wahl : *Traité de droit fiscal*, t. I, n° 194.

cession conditionnelle soit incorporée dans le contrat de société, qu'elle soit constatée par un instrument distinct, tant que la condition demeure pendante, la taxe de 0 fr. 75 n'est pas exigible. Au contraire, une fois la condition réalisée, le droit peut être perçu. Mais il faut combiner ce principe avec celui d'après lequel la cession de part n'est pas sujette à l'enregistrement dans un délai déterminé, que la présentation seule de l'acte à l'administration entraîne effectivement perception. Dès lors, si l'acte de cession n'a pas été soumis à la régie *pendente conditione*, la réalisation de la condition ne rendra pas *ipso facto* les droits exigibles. Une toute autre solution doit être indiquée quand la convention a déjà été enregistrée, ce qui pratiquement se présente surtout dans l'hypothèse très fréquente de cession prévue par les statuts. Après la réalisation de la condition, les droits qui auraient été dus lors de l'enregistrement, si la convention avait été immédiatement parfaite, deviennent exigibles. En effet, le titre de la convention se trouve dans l'acte, qui, par la réalisation de la condition, devient parfait; les droits auxquels la convention donne lieu constituent donc un supplément de droit sur l'acte enregistré, et la situation est à ce point de vue la même que si un acte avait été, à tort, soumis à un droit moindre que le droit dû (1). La Régie n'a pas à attendre pour percevoir qu'on lui présente un titre constatant réa-

(1) Wahl : *Traité de droit fiscal*, t. I, n° 201.

lisation de la condition, il suffit qu'elle ait eu connaissance d'une manière ou d'une autre de l'arrivée de cette dernière (2). Point n'est besoin pour justifier surabondamment cette solution de faire intervenir la rétroactivité de la condition, rétroactivité d'ailleurs plus ou moins constante ou plus ou moins sujette à discussion. Toutefois, quand la cession, conditionnelle, se réalise lors de la retraite ou du décès d'un associé en vertu d'une clause statutaire, on a prétendu que la Régie n'était pas fondée à percevoir la taxe de 0 fr. 75, comme supplément de droits, car il s'agit d'une disposition dépendante du contrat de société. Le caractère dépendant de la

(2) Cass. req. 18 avr. 1859. S. 59.1.501. D. 59.1.310.; Cass. req. 8 juin 1859. S. 59.1.501. D. 59.1.311; Cass. req. 7 fév. 1866. S. 66.1.263; D. 66.1.329; Cass. req. 5 déc. 1866. S. 66.1.87. D. 67.1.127; Cass. civ. 19 mai 1868. S. 68.1.345; D. 68.1.305; Cass. civ. 27 juill. 1870. S. 70.1.401. D. 70.1.413; Cass. civ. 1^{er} mars 1875. S. 75.1.278. D. 75.1.369; Cass. req. 16 août 1875. S. 76.1.37; D. 76.1.213; Cass. civ. 20 janv. 1879. S. 79.1.129. D. 79.1.9; Cass. civ. 23 mars 1881. S. 81.1.430. D. 81.313; Cass. req. 22 juin 1885 (impl.), S. 86.1.229 et le Rapport Voisin, Cass. req. 15 juin 1911. R. P. n° 12407. — Bordeaux, 23 août 1856 D. 57.3.69. Seine, 3 mars 1860. R. P. n° 1341. Rouen, 25 nov. 1853. R. P. n° 1878. Yvetôt, 25 avr. 1865. S. 67.1.87. Seine, 21 déc. 1867. R. P. n° 3337. Seine, 9 mai 1868. R. P. n° 2745. Saint-Quentin, 11 déc. 1868. R. P. n° 2830; Sarreguemines, 20 juill. 1870. R. P. n° 3327. Bordeaux, 14 déc. 1870. R. P. n° 13438. Mortain, 30 août 1873. S. 75.1.159 Dunkerque, 22 mai 1874. J. E. n° 19480. R. P. n° 4105. Lille, 23 nov. 1877. J. E. 20809. R. P. 4877. Rouen, 7 fév. 1878. J. E. n° 20756. R. P. n° 4096. Bordeaux, 5 déc. 1887. R. P. n° 7023. Rouen, 7 mars 1888. D. 85.5.226. Grasse, 1^{er} déc. 1890. R. P. n° 7590. Marseille, 20 déc. 1895. R. P. n° 8731. Seine, 21 fév. 1895. R. P. n° 8729. Seine, 30 oct. 1896. R. P. n° 9016. Blanche, Concl. Cass. 19 mai 1868. R. P. n° 2695. et sous cass. 11 janv. 1875. S. 75.1.119. — Dumolin, Rapport sous cass. 5 déc. 1860. R. P. n° 2931. Tardif, Rapport sous Cass. 16 août 1875. J. E. n° 19913. Naquet, *op. cit.*, t. I, n° 392, Garnier, v° Soc., n° 349-3. Wahl, *op. cit.*, nos 807 et 808,

disposition n'est pas niable. Elle consiste à régler le sort de la société après la disparition d'un associé elle rentre dans cet ordre de mesures que l'acte ne peut pas ne pas contenir. Mais, répondrons-nous avec M. Wahl (1), cela n'empêche pas perception du droit proportionnel : car, si l'acte de société doit nécessairement régler le sort des parts appartenant à l'associé disparu, l'exécution de la clause n'en constitue pas moins une mutation indépendante de l'acte de société ». Ajoutons que cette mutation n'a rien de nécessaire en soi, que les associés auraient pu arranger autrement les choses.

3. On voit d'après les développements précédents l'importance que présente en droit fiscal, la question de savoir si la condition est réalisée ou non. Cette question sera résolue en fait, mais en s'inspirant de l'art. 1175, C. civ., aux termes duquel : « Toute condition doit être accomplie de la manière que les parties ont vraisemblablement voulu et entendu qu'elle le fût ». On ne saurait déformer l'intention des parties, il faudra s'en tenir à ce qu'elles ont bien décidé. Par exemple, étant donnée une cession devant se produire à la retraite d'un associé dans des circonstances déterminées, ce dernier quittant la société pour une autre raison, la condition n'est pas réalisée et la Régie ne peut de plein droit exiger l'impôt (2). Les statuts

(1) Wahl, *op. cit.*, n° 312.

(2) Seine, 5 mai 1865, R. P. n° 2132. Sol. 30 oct. 1889 et 7 mai 1890. *Trail. Alfab.* Maguéro, v° Soc, n° 269.

prévoient le décès ou la démission d'un associé, celui-ci est exclu pour cause d'aliénation mentale. De même, la condition doit être intégralement réalisée. Ainsi, les statuts prévoyant la transmission de la part d'un associé décédé à l'un des survivants désigné par ceux-ci, le décès prévu ne constitue pas réalisation intégrale de la condition, il faut en outre que la désignation du cessionnaire ait eu lieu. Un jugement du tribunal de Bordeaux a décidé que dans ce cas le droit est exigible dès le décès, parce que celui-ci survenu, la cession devient obligatoire (1). Cette décision nous paraît erronée. La désignation seule du cessionnaire rend la cession parfaite. On ne peut concevoir de mutation sans acquéreur (2). En tout cas, si la cession est subordonnée à une double condition (par ex. : retraite d'un associé et paiement du prix par le cessionnaire) toutes deux devront se réaliser pour rendre le droit exigible (3).

4. Reste à nous demander dans quelle mesure les parties qui ont introduit une modalité conditionnelle dans une convention de cession de part sont liées de ce chef vis-à-vis de la Régie, quel est sur l'exigibilité des droits l'effet d'une clause modificative apportée au contrat primitif. Nous avons déjà eu à résoudre une question analogue à propos de la liquidation des droits.

(1) Bordeaux, 14 déc. 1870, R. P. n° 3438.

(2) Wahl, *op. cit.*, n° 816.

(3) Seine, 22 juill. 1892 (impl.), R. P. n° 7947.

Les principes généraux alors dégagés s'appliquent encore ici et cela nous dispensera d'insister. Tant que la condition est pendante, les parties peuvent modifier du tout au tout les termes de la convention de cession, changer les caractères de fait de la condition, supprimer directement la cession ou la rendre indirectement impossible par exemple en dissolvant la société. Toutes ces modifications seront opposables à la Régie car il n'y a pas encore situation juridique acquise. La réalisation de la condition rend au contraire la cession définitive telle que les parties l'avaient primitivement prévue. Le transfert est opéré. Voilà un fait qu'on ne pourra effacer dans le passé. Alors même que les parties essayeraient par un arrangement nouveau de remettre les choses dans leur état antérieur, la première mutation n'en aurait pas moins eu lieu à l'arrivée de la condition et resterait passible du droit de 0 fr. 75. Bien plus, l'accord nouveau entraînerait exigibilité de droits suivant sa nature (1) (par ex. : rétrocession).

§ 3. — CESSIION SUBORDONNÉE A UNE OPTION.

Quand on parle de condition on entend généralement par là un événement complètement indépendant

(1) Seine, 2 fév. 1867. R. P. n° 2504. Chaumont, 31 déc. 1889. J. E. n° 23464. Seine, 12 fév. 1892. R. P. n° 7790. Seine, 30 oct. 1896. R. P. n° 9016. Marseille, 25 nov. 1904. R. P. n° 10906.

de la volonté des parties. Cet événement sera souvent matériel, il pourra consister aussi dans un acte volontaire mais émanant d'autres personnes que les parties ou tout au moins se produisant dans un domaine autre que celui de la convention conditionnelle. En dehors de ces hypothèses, on voit parfois la situation suivante : une cession de part d'intérêt a été prévue d'une manière plus ou moins précise, le cédant y consent d'ores et déjà, si telle éventualité se produit, mais, même dans ce dernier cas, le consentement du cessionnaire n'est pas acquis définitivement. L'arrivée de la condition rendra seulement la cession possible. Le cessionnaire sera maître de la situation, il pourra accepter alors, la mutation se réalisera ; il pourra aussi prendre une autre détermination tantôt purement négative (ne pas accepter), tantôt positive (accepter autre chose que la cession). De toutes façons, dans ces cas, il n'y aura pas cession de part. Quand la cession prévue dans un acte antérieur exige pour sa réalisation une manifestation subséquente de volonté du cessionnaire, on dit qu'elle est subordonnée à une option. Peut-on expliquer exclusivement ces situations juridiques par une idée de condition ? C'est ce que nous allons rechercher en étudiant intrinsèquement les principales applications pratiques de la cession réalisée par voie d'option et en dégageant à propos de ces espèces particulières les principes généraux dominant la matière. Il est d'ailleurs superflu de passer en revue tout ce que

peut créer l'ingéniosité des parties. L'examen de deux situations types suffira amplement : 1.— Les associés conviennent qu'à la mort de l'un d'eux sa part sera transmise à une tierce personne ne faisant pas partie de la société (généralement; héritiers indistinctement, veuve, fils du défunt).— 2.— Les associés stipulent que, lors de la retraite ou du décès de l'un d'eux, sa part accroîtra celle des associés restants s'ils le jugent bon; en cas de volonté contraire de ces derniers, une autre éventualité se produira (généralement dissolution de la société).

Première clause. — Transmission de la part de l'associé décédé ou qui se retire à une personne jusque-là étrangère à la société.

Il convient tout d'abord d'éliminer le cas où avant l'arrivée de l'événement rendant la cession possible (retraite, décès), le cessionnaire éventuel a adhéré à la convention. Nous serions alors en présence d'une cession purement conditionnelle; le décès, la retraite de l'associé réaliserait de droit la mutation et la taxe de 0 fr. 75 deviendrait immédiatement exigible. Aussi bien, dans ce cas, aucune option ne s'ouvrirait-elle. Nous supposons (et c'est d'ailleurs l'hypothèse la plus fréquente) que la cession n'a été prévue qu'*inter socios* en dehors de toute intervention du cessionnaire éventuel. Celui-ci ne pourra bien entendu acquérir une part malgré lui; il devra adhérer à la cession pour la rendre parfaite et, comme il a la faculté de ne pas le

faire, la mutation est bien subordonnée à une option. Seulement cet acte d'adhésion revêt, suivant les cas, des aspects très différents. Il faut distinguer selon que la clause insérée dans les statuts vise le cas de décès et assure la continuation de la société entre les survivants et les héritiers du *prédécedé globalement envisagés*, ou bien qu'elle prévoit en cas de décès ou retraite la continuation de la société entre les survivants et telle personne individuellement désignée, tel héritier, un des fils, la veuve, etc... Dans la première hypothèse (telle est du moins la solution qui prévaut en doctrine et en jurisprudence) l'adhésion à la cession résulte de la seule acceptation de l'hérédité. Pour les héritiers, la clause de continuation de la société a tous les caractères d'une charge successorale. Par le fait seul de leur acceptation, ils entrent dans la société aux lieu et place de leur auteur. La cession de part perd en quelque sorte son individualité, elle se fond dans la transmission globale du patrimoine. Tout autre est le caractère de la clause stipulant que la société continuera entre les survivants et tel héritier. On peut y voir une véritable stipulation pour autrui (1) et, sans acceptation expresse du cessionnaire désigné, la mutation ne se produit pas. Dira-t-on qu'il y a cession doublement conditionnelle subordonnée d'abord au décès ou à la retraite d'un associé, puis à l'acceptation du tiers

(1) Le cédant s'engage vis-à-vis des autres associés à offrir sa part au tiers dans tel cas déterminé. — En ce sens, Pic. *Société*, n° 601.

cessionnaire ! Cela est impossible. Une convention ne peut être conditionnelle sans demeurer d'abord convention, accord de volonté. Il faut un échange préalable de consentement entre le cédant et le cessionnaire éventuel. Or, cet échange n'a pas eu lieu (1). Toutefois pratiquement, au point de vue de l'exigibilité des droits, on arrivera au même résultat que si la cession était bien subordonnée à une double condition. En premier lieu, les droits ne seront pas dus par le fait seul du décès ou de la retraite de l'associé cédant. En second lieu, ces droits deviendront immédiatement exigibles dès que le tiers désigné par les statuts aura consenti à la cession. Celle-ci se réalisera rétroactivement non par le jeu d'une condition, mais en vertu des règles de la stipulation pour autrui.

Deuxième clause. — Continuation de la société entre survivants, s'ils le jugent bon et à charge de payer aux héritiers le prix de la part du *de cuius*.

Ici encore le décès d'un associé ne réalisera pas *ipso facto* la cession, il la rendra seulement possible. Les survivants pourront opter pour l'acquisition de la part du *de cuius* ; ils pourront aussi prendre un autre parti (dissolution de la société ou continuation avec héritiers, clause de la triple option). Dans l'opinion qui prévaut pratiquement aujourd'hui et que l'administration a adoptée, la clause, jusqu'à ce que les survivants aient pris parti, s'analyse en une promesse

(1) Caen, 10 nov. 1857. S.59.2.31, en matière civile.

unilatérale de cession. Le cédant est lié ; le cessionnaire ne l'est pas encore. Il n'y a pas cession conditionnelle subordonnée au consentement du cessionnaire, car tant que ce dernier n'a pas accepté, on ne peut concevoir contrat d'aliénation. Aussi, conformément au droit commun, la mutation s'opère sans rétroactivité du jour où les associés survivants optent pour la cession. Cela produit des conséquences importantes en droit fiscal, le droit de mutation rendu exigible par l'adhésion du cessionnaire n'est pas un supplément de droit sur la promesse de vente incorporée au contrat de société. La Régie ne peut réclamer d'office ce droit de mutation par le fait seul qu'elle a connu l'adhésion, il faut que lui soit présenté le titre réalisant la promesse (1).

Cette interprétation est juridiquement des plus correcte ; nous ne sommes pas sûr cependant qu'elle corresponde bien en fait à l'intention des parties. A nos yeux la présente clause s'analyse plutôt en une cession doublement conditionnelle. Le cessionnaire éventuel est partie à l'acte de société ; il accepte d'ores et déjà la cession si tel événement se produit et si à ce moment l'opération lui paraît opportune. Condition

(1) Seine, 23 janv. 1891 (1^{er} jugem.), S. 92.2.323. Seine, 23 janv. 1891 (3^e jugem.). Revue du notari., n° 8181. J. E. n° 23811. Déc. min. Fin. 23 mars et 24 déc. 1891. *Tr. Alph. Maguéro*, v^o Société, n° 263. Sol. 15 juin et 2 déc. 1891. id. Sol. 1^{er} déc. 1893. *Rev. prat. Enreg.* n° 3730. Sol. 8 janv. 1894. *Rev. prat. Enreg.* n° 3803. Solut. 6 août 1894. *Revue enreg.*, N° 1028, Sol., 23 fév. 2 juillet et 24 janv. 1895. *Tr. Appl. Maguéro*, loc. cit.

potestative, objectera-t-on ? Sans doute ! Mais aux termes de l'art. 1174, C. civ., n'est nulle que la condition potestative affectant l'engagement du promettant. Donc l'interprétation actuelle est tout aussi correcte que la précédente (1), elle a de plus l'avantage de faire rétroagir la cession, au moins au moment du décès (2). Aucun doute ne peut alors planer sur la persistance de la société. Si la cession n'est pas rétroactive, on ne voit pas trop au contraire quelle est la situation de la société entre le décès et l'option. Elle semble bien devoir se dissoudre au décès pour se reconstituer postérieurement entre survivants, quand ils auront manifesté l'intention d'acquérir la part du défunt. Il y a là quelque chose de grave que les parties n'ont certainement pas voulu. Inutile d'ajouter que si la clause se ramène à une cession conditionnelle, l'arrivée de la condition, en l'espèce, l'adhésion des survivants à la cession, rend *de plano* les droits exigibles comme supplément de droit sur l'acte de société (3).

(1) Cette interprétation a d'ailleurs longtemps prévalu dans la pratique. Cass. req. 17 mars 1890 (motifs), S. 90.1.423. Seine, 5 janv. 1861. R. P. n° 1474. Seine, 1^{er} fév. 1862. R. P. n° 1683. Rouen, 11 fév. 1864. J. E. n° 17986. Seine, 27 janv. 1866. D. 67.3.31. R. P. n° 2280. Seine, 2 fév. 1867. R. P. n° 2504. Seine, 23 janv. 1869, R. P. n° 3017. Seine, 6 déc. 1873. R. P. n° 3954. Bordeaux, 30 juill. 1883. S. 85.1.387. Béziers, 14 août 1886. R. P. n° 6757.

(2) Nous ne pensons pas que d'après l'intention des parties la rétroactivité doive remonter au delà.

(3) Cela aussi était admis autrefois en jurisprudence. Cass. req. 16 avr. 1872. S. 72.1.247. Cass. req. 30 déc. 1884. S. 85.1.387.

CHAPITRE V

PAIEMENT DES DROITS ET PRESCRIPTION

Les développements précédents nous ont montré que les droits n'étaient pas exigibles en principe, par la réalisation seule de la mutation qui leur donne naissance. Il faut que l'acte formant titre de la mutation soit présenté à l'administration. Nous avons indiqué les restrictions, plus apparentes que réelles, apportées au principe et qui répondent toutes à une idée de condition. Quoi qu'il en soit, même dans ce dernier cas, même quand les droits sont dus par le fait seul de l'arrivée de la condition, il ne peut y avoir de pénalités pour retard (1), jamais des droits en sus ne deviennent exigibles.

Conformément au droit commun, les droits de cession de part peuvent être réclamés solidairement à

(1) Parce que la cession de part appartient à ce groupe d'actes dont l'enregistrement n'est pas obligatoire dans un délai déterminé. Il en serait différemment d'une cession de droits sociaux immobiliers, quand la société est privée de personnalité et possède des immeubles.

tous les acquéreurs et, pour le tout aussi, au cédant (1).

D'une manière générale, les droits d'enregistrement se prescrivent par trente ans. Par exception, l'art. 61, n° 1, de la loi du 22 frim. an VII établit la prescription biennale pour les droits qui devaient être perçus sur un acte et qui ne l'ont pas été. L'exception s'applique donc à la cession de part et les droits de cession se prescrivent par deux ans à partir de l'enregistrement de l'acte constatant la convention (2). Toutefois, cette règle ne va pas sans soulever quelques difficultés, d'une part, quand la cession est conditionnelle, d'autre part, quand le prix n'est pas définitif au moment de la perception.

1. Cession conditionnelle. Il est bien évident que les droits n'étant pas exigibles lors de l'enregistrement d'un acte relatant cession de part conditionnelle (par ex. : acte de société), la prescription ne saurait courir à partir de ce moment (3). Deux autres points sont certains : le délai de deux ans ne part pas du jour de réalisation effective de la condition, même quand les droits sont dus dès cet instant. L'art. 61, L. frim. prévoit seulement en effet comme point de départ de la prescription, l'enregistrement de l'acte (4).

(1) Cass. req. 7 fév. 1853. S. 53.1.284. Rociroi, 20 mars 1891. J. E. n° 23597. Seine, 10 nov. 1904. S. 07.2.85.

(2) Sol. 17 mars 1894. R. P. n° 8308.

(3) Bordeaux, 26 août 1856. D. 57.3.69. R. P. n° 842. Rouen, 7 février 1878. J. E. n° 20756.

(4) Saint-Marcellin, 4 mai 1872. R. P. n° 3457. Bordeaux, 5 déc. 1887. R. P. n° 7023.

En sens inverse, cette même prescription court certainement du jour de l'enregistrement d'un acte qui constate entre les parties la réalisation de l'événement. Cet acte constitue le titre de transmission. La question est plus douteuse quand l'acte enregistré n'a pas pour objet propre de constater *inter partes* l'arrivée de la condition, mais pourtant prouve indirectement sa réalisation à l'administration. On a décidé autrefois que la prescription ne courait pas (1), mais la controverse qui s'est ouverte depuis sur le point de savoir si l'enregistrement d'un acte prouvant un mouvement de valeurs sert ou non de point de départ à la prescription de deux ans, cette controverse enlève une part d'autorité aux décisions précédentes. Elle a en effet une influence décisive sur la question spéciale qui nous occupe et la Cour de Cassation n'a pas encore pris nettement parti (2).

2. Nous avons vu que parfois, au lieu de recourir à l'inventaire conformément aux clauses de l'acte de cession, on était obligé pour déterminer le prix, base de liquidation des droits, de s'en rapporter à une estimation personnelle des parties. Cette estimation ne lie pas définitivement la Régie; elle a le droit de tenir compte de l'inventaire tardivement dressé et de réclamer le cas échéant un supplément d'impôt. Ces droits

(1) Seine, 5 janv. 1861. R. P. n° 1474. Seine, 6 juill. 1867. S. 70.1.401. Cass. 27 juill. 1870. S. 70.1.401.

(2) V. Wahl, *Traité de droit fiscal*, t. II, n° 444.

supplémentaires ne se prescrivent pas pour deux ans depuis la perception première (1). La prescription de trente ans leur est seule applicable. Toutefois, si l'inventaire est présenté à l'enregistrement, il semble bien que la prescription biennale coure à partir de ce moment.

(1) On ne peut dire en effet qu'ils étaient exigibles à ce moment. Seine, 10 nov. 1904. S. 07.2.85.

VU : *Le Président*,
ALBERT WAHL.

VU : *le Doyen*,
P. CAUWÈS.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :
Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris,
L. LIARD.



BIBLIOGRAPHIE

- BASTINÉ. — *Théorie du droit fiscal dans ses rapports avec le notariat*, t. II. Bruxelles, 2^e édit. 1878 ; t. I, Bruxelles, 3^e édit. 1883.
- BEUDANT. — Note sous cassat. 29 déc. 1868, D. 69. I. 73.
- BINET. — *Revue critique*, 1907, p. 402.
- BLANCHE. — Concl. cassat. 22 déc. 1868, R. P. n^o 2821 et cass. 4 déc. 1861, R. P. n^o 3375.
- CHAMPIONNIÈRE ET RIGAUD. — *Traité des Droits d'enregistrement*, 2^e édit. Paris, 1851.
- DELANGLE. — Concl. cass. 29 déc. 1868, R. P. n^o 2854.
- DEMANTE. — *Principes de l'Enregistrement*, 4^e édit. 2^e tirage. Paris, 1897.
- DEMASURE. — *Traité du régime fiscal des sociétés et des établissements publics*. Paris, 1884.
- GARNIER. — *Répertoire général et raisonné de l'Enregistrement*, 7^e édit. Paris, 1890-1892.
- LYON-CAEN ET RENAULT. — *Traité de Droit commercial*, 4^e édit., Paris, 1907.
- MAGUÉRO. — *Traité alphabétique des droits d'enregistrement*. Paris, 1893-1897.
- MATON. — *Principes de Droit fiscal*. Bruxelles, 1892.
- NAQUET. — *Traité théorique et pratique des Droits d'enregistrement*, 2^e édit. Paris, 1899.
- PIC. — *Sociétés : Traité général de Droit commercial*, sous la direction de M. Thaller. Paris, 1908.
- RUTGEERTS. — *Cours de Droit fiscal*. Bruxelles, 1876-1877.

SCHICKS. — *Dictionnaire des Droits d'enregistrement, de succession, de Timbre*. Bruxelles, 1899-1906.

THALLER. — *Traité élémentaire de Droit commercial*, 4^e édit.

WAHL. — *Traité de Droit fiscal*. Paris, 1903.

— *Traité du Régime fiscal des sociétés et des valeurs mobilières*, 2 vol. Paris, 1909.

RECUEILS DE JURISPRUDENCE

DALLOZ : Abrév. D.

SIREY : Abrév. S.

Journal de l'Enregistrement : Abrév. J. E.

Répertoire périodique Garnier : Abrév. R. P.

Revue de l'Enregistrement : Abrév. R. E.

TABLE ANALYTIQUE DES MATIÈRES

	Pages.
INTRODUCTION. — Fréquence pratique de la cession de part d'intérêt. — Nombreuses difficultés qu'elle soulève en Droit fiscal. — Nécessité de rappeler préalablement les caractères de l'opération.....	1
§ 1. — La part d'intérêt considérée en elle-même. — Le problème de sa nature juridique. Distinction d'avec l'action.....	2
§ 2. La cession de part. — Conditions de fond et de forme. — La sous-société.....	13
Division	19
CHAPITRE PREMIER. — Détermination du Droit frappant la cession de part	21
<i>Section I.</i> — Droits divers auxquels ont été successivement soumises les cessions de part d'intérêt au cours du XIX ^e siècle par suite des variations de la jurisprudence.....	23
§ 1. — La cession de part d'intérêt devant la loi du 22 frimaire an VII	24
Première période. — Assimilation de la part d'intérêt à un meuble ordinaire soumis au droit de transmission de 2 %.....	24
Deuxième période. — Apparition dans la Jurisprudence de la doctrine d'assimilation de la part d'intérêt à l'action. Vicissitudes que subit tout d'abord cette doctrine.....	29
Troisième période. — Triomphe définitif de la doctrine assimilant l'intérêt à l'action.	40
§ 2. — La cession de part d'intérêt devant la loi du 23 juin 1857.....	42
§ 3. — La cession de part d'intérêt devant la loi du 26 décembre 1908.....	54

	Pages.
<i>Section II. — Conclusions doctrinales. De l'opportunité d'une réforme législative; sens dans lequel elle pourrait être faite</i>	57
CHAPITRE II. — Conditions d'application du droit de cession de part	63
<i>Section I. — La cession doit avoir pour objet une part d'intérêt valeur patrimoniale unique</i>	64
§ 1. — L'application du tarif de 0,75 est d'abord conditionnée par l'état de la société au moment de la cession. — (Personnalité ou défaut de personnalité)	67
Type de la société telle que les parties l'ont constituée	68
Circonstances ayant accompagné la constitution de la société ou postérieures à cette constitution et ayant action sur sa personnalité	73
Moment où se réalise la cession	79
§ 2. — L'application du tarif de 0 fr. 75 est aussi conditionnée par l'intention des parties quant à l'objet de la cession	93
<i>Section II. — Nécessité de la transmission de la part d'un patrimoine dans un autre</i>	97
§ 1. — Comment peut se présenter la cession : cession à terme — cession conditionnelle — rétroactivité de la condition — cumul du droit de cession et des droits de succession.	98
§ 2. — Convention ne constituant pas normalement des cessions parce qu'il n'y a pas transmission de part, mais pouvant néanmoins dissimuler en fait une cession	108
Constitution d'une société nouvelle	108
Adhésions et retraits des associés	110
Augmentation et diminution d'apport	112
Sous-société	113
<i>Section III. — La cession doit s'opérer moyennant un prix</i>	117

	Pages.
CHAPITRE III. — Liquidation du droit de cession de part	119
Se liquide sur le prix.	
§ 1. — Détermination du prix de cession.....	121
Fixation du prix par l'acte.....	121
Fixation par inventaire.....	122
Fixation d'office par la Régie.....	132
§ 2. — Additions ou déductions à opérer sur le prix pour calculer les droits.....	133
CHAPITRE IV. — Evénements qui rendent le droit exigible.....	137
§ 1. — Cession à terme.....	138
§ 2. — Cession conditionnelle	141
Éléments constitutifs de la condition. Difficulté qu'il y a souvent à la distinguer pratiquement du terme.....	142
Influence de la condition sur l'exigibilité des droits.....	154
Réalisation de la condition.....	157
Pouvoir des parties sur une modalité insérée dans l'acte de cession.....	158
§ 3. — Cession subordonnée à une option....	159
CHAPITRE V. — Paiement des droits et prescriptions..	166

PITHIVIERS. — IMP. PITHIVÉRIENNE. — 4110
